Förord

Denna Handledning för internationell beskattning beskriver vad som gäller på utlandsområdet för taxeringsåret 2004. Även vissa särskilt angivna nyheter som gäller från inkomståret 2004 presenteras.

I internationella förhållanden kan det vara nödvändigt att ha kännedom om innehållet i utländska rättsordningar för att kunna bedöma hur detta påverkar beskattningen i Sverige. Termer och uttryck som används i IL omfattar numera också uttryckligen motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

Handledningen tar upp grundläggande och vanligen återkommande utlandsfrågor, men också problemområden där rättspraxis saknas eller är sparsam. Det är verkets ambition att så långt det är möjligt ta ställning även i oklara rättsfrågor och att redovisa vad ställningstagandet grundar sig på.

Handledningen är främst avsedd för skattemyndigheternas beskattnings- och utbildningsverksamhet. I dessa verksamheter är skatte- och taxeringsförfattningarna ett nödvändigt arbetsredskap. Av den anledningen återges lagtexten endast undantagsvis när det har bedömts vara till fördel för framställningen. Detta gäller även skatteavtalen.

Eftersom rättsläget ständigt förändras genom lagändringar, nya skatteavtal och domstolsavgöranden är det viktigt att hålla sig informerad om utvecklingen på området. Fortlöpande information om nyheter inom skatteområdet publiceras bl.a. i SKV-Nytt och på SKV:s hemsida på Internet, www.rsv.se.

Solna i mars 2004

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord **3**

Innehåll **5**

Förkortningslista **21**

1 Inledning **25**

1.1 Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning 26

1.1.1 Interna regler 27

1.1.2 Skatteavtalen 27

1.2 Ett skatteavtals tillkomst 27

2 Inkomst av tjänst m.m. **31**

2.1 Allmänt 31

2.1.1 Begreppen obegränsat och begränsat skattskyldiga 31

2.1.2 Obegränsat skattskyldiga personer 32

2.1.2.1 Bosatt i Sverige 33

2.1.2.2 Stadigvarande vistelse i Sverige 34

2.1.2.3 Väsentlig anknytning 36

2.1.2.3.1 Återbosättning 45

2.1.2.3.2 Femårsregeln 46

2.1.2.4 Tidpunkten för skattskyldighetens förändring 46

2.1.2.5 Inverkan av skatteavtal 47

2.1.2.6 Bosättningsutredning 48

2.1.2.7 Bosättningsintyg 48

2.2 Obegränsad skattskyldighet 49
2.2.1 Tjänsteinkomster 49
2.2.1.1 Sexmånaders- och ettårsregeln 50
2.3 Utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner 58
2.4 Vissa övriga tjänsteinkomster 60
2.4.1 Diverse inkomster och förmåner 61
2.4.2 Förmån av räntefria eller lågförräntade lån i utländsk valuta 67
2.4.3 Skattekompensation 68
2.4.3.1 Inledning 68
2.4.3.2 Förmån av fri skatt 68
2.4.3.3 Kostnadsersättning 69
2.4.3.4 Särskild A-skatt 71
2.4.4 Valutakurser 72
2.5 Utländska livförsäkringar 72
2.5.1 Livförsäkring 72
2.5.2 Skatterättslig indelning 74
2.5.2.1 Pensions- och kapitalförsäkring 74
2.5.2.2 Försäkringsverksamhet inom och utom landet 75
2.5.2.3 Utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar 76
2.5.2.4 Äldre utländska försäkringar 77
2.5.2.5 Utländsk pension av annat slag 78
2.5.2.6 Avkastningsskatt på utländska livförsäkringar 78
2.5.2.7 Kontrolluppgifter 81
2.6 Avdrag 81
2.6.1 Utländska socialförsäkringsavgifter 81
2.6.2 Ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning 82
2.6.3 Hemresor vid arbete utomlands 82
2.6.4 Skattereduktion för avgift till utländsk A-kassa 83
2.7 Beskattningsort, obegränsat skattskyldig 83
2.8 Begränsad skattskyldighet 84
2.9 Beskattningsort, begränsat skattskyldig 84

2.10 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ... 85
2.10.1 Allmänt ... 85
2.10.2 Definitioner ... 85
2.10.3 Skattskyldighet ... 86
2.10.4 Betalningsskyldighet ... 90
2.10.5 Skattepliktiga inkomster ... 90
2.10.6 Från skatteplikt undantagna inkomster ... 95
2.10.7 Skattesats ... 98
2.10.8 Beskattningsmyndighet ... 98
2.10.9 Skatteavdrag m.m. ... 100
2.10.10 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ... 101
2.10.11 Socialavgifter ... 101
2.10.12 Allmän pensionsavgift ... 102
2.10.13 Kontrolluppgift ... 102
2.10.14 Återbetalning av skatt ... 102
2.10.15 Omvandling av SINK till preliminär skatt och vice versa ... 103
2.10.16 Övrigt ... 103
2.11 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ... 103
2.11.1 Allmänt ... 104
2.11.2 Skattskyldighet ... 104
2.11.3 Definitioner ... 104
2.11.4 Redovisnings- och betalningsskyldighet ... 105
2.11.5 Skattepliktiga inkomster ... 106
2.11.6 Från skatteplikt undantagna inkomster ... 106
2.11.7 Skattesats ... 107
2.11.8 Beskattningsmyndighet ... 107
2.11.9 Socialavgifter ... 107
2.11.10 Kontrolluppgifter ... 107
2.12 Avdrag vid in- och utflyttning m.m. ... 108
2.13 Deklarationsskyldighet ... 109
2.14 Beskattning av diplomater ... 110

2.14.1 Beskattning av svenska diplomater 110
2.14.2 Beskattning av utländska diplomater etc. 110
2.14.2.1 Bestämmelserna i IL 111
2.14.2.2 Bestämmelserna i KupL 113
2.14.2.3 Bestämmelserna i FTL och LSF 113
2.14.2.4 Bestämmelserna i IPL 114
2.14.3 1961 års Wienkonvention 114
2.14.3.1 Beskickningslokaler 114
2.14.3.2 Diplomatiska företrädare etc. 114
2.14.4 1963 års Wienkonvention 115
2.14.4.1 Fastigheter etc. 116
2.14.5 Beskattning av konsuler etc 116
2.14.6 Jämförelse av Wienkonventionerna och intern svensk rätt 117
2.15 Beskattning av representanter och anställda vid FN och dess fackorgan 118
2.15.1 Representanter och anställda vid FN 118
2.15.1.1 FN-konventionen 119
2.15.1.2 Avtalet med UNHCR 119
2.15.2 Representanter, anställda m.fl. vid FN:s fackorgan 119
2.15.2.1 Fack-konventionen 120
2.15.2.2 IMO-konventionen 121

3 Inkomst av näringsverksamhet 123
3.1 Obegränsad skattskyldighet 123
3.1.1 I Sverige hemmahörande personer 123
3.1.2 Inkomstslaget näringsverksamhet 125
3.1.3 En eller flera näringsverksamheter 127
3.1.3.1 Direkt bedriven verksamhet utomlands 128
3.1.3.2 Indirekt bedriven verksamhet utomlands genom förmedling av utländsk juridisk person 129
3.1.4 Utländsk juridisk person 131
3.1.4.1 Allmänt 132
3.1.4.2 Utländskt bolag 134

3.1.4.3 Övriga utländska juridiska personer ... 137
3.1.5 Beskattningskonsekvenser vid omstruktureringsfall med utländsk anknytning ... 146
3.1.5.1 Inledning ... 146
3.1.5.2 Uttag ur näringsverksamhet ... 148
3.1.5.3 Underprisöverlåtelser ... 151
3.1.5.4 Andelsbyten ... 152
3.1.5.5 Koncerninterna andelsavyttringar ... 156
3.1.5.6 Fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar ... 156
3.1.5.7 Lex ASEA ... 163
3.1.5.8 Förlustregeln ... 165
3.1.6 Fordringar ... 165
3.1.6.1 Allmänt ... 165
3.1.6.2 Kundfordringar ... 166
3.1.6.3 Lånefordringar ... 168
3.1.7 Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta ... 169
3.1.7.1 Allmänt ... 169
3.1.7.2 Skattemässig behandling av orealiserade kursvinster och kursförluster ... 169
3.1.8 Utdelning från utlandet ... 170
3.1.8.1 Allmänt ... 170
3.1.8.2 Skattefrihet för utdelning från utländsk juridisk person ... 170
3.1.9 Avyttring av aktier och andelar i andra utländska juridiska personer än utländska bolag ... 178
3.1.10 Beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag m.m. ... 179
3.1.11 Begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag ... 181
3.1.12 Beskattning vid likvidation, konkurs och fusion m.m. ... 182
3.1.13 Förlust på näringsbetingade andelar ... 184
3.1.14 Ackord ... 185
3.1.15 Koncernbidrag ... 188
3.1.16 Balansposter i bokföringen ... 189
3.1.16.1 Expansionsfonder ... 189
3.1.16.2 Räntefördelning ... 190

3.1.16.3 Återföring av fonder....191
3.1.17 Avdragsförbudet vid exempt i skatteavtal....191
3.2 Begränsad skattskyldighet....192
3.2.1 Omfattningen av skattskyldigheten....192
3.2.2 Utländsk företagsetablering i Sverige....194
3.2.2.1 Allmänt....194
3.2.2.2 Filial....194
3.2.2.3 Dotterbolag....200
3.2.3 Näringsverksamhet....200
3.2.4 Fast driftställe....203
3.2.5 Royalty m.m.....204
3.2.6 Utdelning....206
3.3 Beskattningsort....207
3.4 Deklarationsskyldighet m.m....207
3.5 Internprissättning m.m. 208
3.5.1 Korrigeringsprinciper....209
3.5.1.1 Allmänt....209
3.5.1.2 Den svenska korrigeringsregeln....210
3.5.1.3 En jämförelse med korrigeringsregeln i OECD:s modellavtal....216
3.5.1.4 OECD-rapporter....216
3.5.1.5 Dokumentation....218
3.5.2 Tillämpning av armlängdsprincipen....219
3.5.2.1 Inledning....219
3.5.2.2 Armlängdsprincipens tillämpning....220
3.5.2.3 De traditionella transaktionsbaserade metoderna....222
3.5.2.4 Övriga metoder....223
3.5.3 Varor....223
3.5.4 Tjänster....231
3.5.4.1 Allmänna kommersiella tjänster....231
3.5.4.2 Koncerninterna tjänster....231
3.5.4.3 Bidrag/stöd till utländska bolag....240

3.5.5 Krediter ... 249
3.5.5.1 Lån ... 251
3.5.5.2 Underkapitalisering ... 258
3.5.5.3 Borgen ... 259
3.5.5.4 Stödbrev ... 261
3.5.6 Hyra och leasing ... 263
3.5.6.1 Hyra ... 263
3.5.6.2 Cross-border leasing ... 264
3.5.7 Immateriella tillgångar ... 265
3.5.8 Omfakturering ... 270
3.5.9 AB Svenska Shell ... 271

4 Inkomst av fastighet ... 277
4.1 Allmänt om innehav av bostad utomlands ... 277
4.2 Särskilt om uttrycken fastighet utomlands, privatbostad, privatbostadsfastighet och näringsfastighet ... 277
4.3 Beskattning av privatbostäder utomlands ... 279
4.3.1 Privatbostadsfastigheter ... 279
4.3.1.1 Statlig fastighetsskatt ... 279
4.3.1.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning ... 282
4.3.1.3 Avdrag för ränteutgifter ... 283
4.3.1.4 Beskattning vid avyttring ... 283
4.3.2 Bostadsrätter som är privatbostad ... 284
4.3.2.1 Statlig fastighetsskatt ... 284
4.3.2.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning ... 284
4.3.2.3 Avdrag för ränteutgifter ... 285
4.3.2.4 Utdelning m.m. ... 285
4.3.2.5 Beskattning vid avyttring ... 285
4.3.3 Bostadsrätter och liknande som inte är privatbostad ... 286
4.3.3.1 Statlig fastighetsskatt ... 286
4.3.3.2 Övrig beskattning under innehavstiden ... 286
4.3.3.3 Beskattning vid avyttring ... 286

4.3.4 Hyresbostäder....287
4.3.4.1 Beskattning under innehavstiden....287
4.3.4.2 Beskattning vid avyttring....287
4.4 Beskattning av näringsfastigheter utomlands....287
4.4.1 Allmänt....287
4.4.2 Eget boende i näringsfastighet....288
4.4.3 Beskattning vid avyttring....290
4.5 Begränsat skattskyldigs fastighets- och bostadsinnehav i Sverige....290

5 Inkomst av kapital....293
5.1 Obegränsad skattskyldighet....293
5.1.1 Löpande kapitalavkastning....294
5.1.1.1 Ränta....297
5.1.1.2 Utdelning från företag i utlandet....298
5.1.1.3 Beskattning av dödsbo....299
5.1.1.4 Skattetillgodohavande....301
5.1.1.5 Utskiftning från utlandet....304
5.1.2 Kapitalvinst....305
5.1.2.1 Allmänt....305
5.1.2.2 Utländska aktier m.m....307
5.1.2.3 Utländska fordringsrätter....308
5.1.2.4 Kursvinster och kursförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta....311
5.1.2.5 Andel i värdepappersfond....312
5.1.2.6 Utländskt lotteri och utländska premieobligationer....313
5.1.2.7 Ränteinkomster och ränteutgifter....314
5.1.2.8 Avyttring av andra tillgångar....314
5.1.3 Beskattningsort....315
5.2 Begränsad skattskyldighet....315
5.2.1.1 Ränta....315
5.2.1.2 Utdelning....316
5.2.1.3 Avdrag....316

5.2.2 Kapitalvinst ... 318
5.2.2.1 Allmänt ... 318
5.2.2.2 Beskattning efter utflyttning – 10-årsregeln ... 318
5.2.2.3 Uppskov med beskattningen vid andelsbyten ... 320
5.2.3 Beskattningsort ... 322
5.3 Kupongskatt ... 322
5.3.1 Definitioner m.m. ... 323
5.3.1.1 Kupongskattesystemets uppbyggnad ... 323
5.3.1.2 Avstämningsbolag ... 323
5.3.1.3 Kupongbolag ... 325
5.3.1.4 Värdepappersfonder ... 325
5.3.2 Skattskyldighet ... 326
5.3.2.1 Allmänt ... 326
5.3.2.2 Skattskyldighet för utomlands bosatta ... 326
5.3.2.3 Skattskyldighet för i Sverige bosatta ... 328
5.3.3 Skattepliktiga betalningar ... 329
5.3.3.1 Utdelning ... 329
5.3.3.2 Undantag från kupongskatt ... 330
5.3.4 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde ... 331
5.3.5 Skatteavtal m.m. ... 331
5.3.6 Avdrag för kupongskatt m.m. ... 333
5.3.6.1 Skatteavdrag ... 333
5.3.6.2 Redovisning ... 333
5.3.6.3 Skatteinbetalning ... 335
5.3.6.4 Anstånd ... 336
5.3.6.5 Restitution m.m. ... 336
5.3.6.6 Dröjsmålsavgift ... 336
5.3.6.7 Överklagande ... 337
5.4 Kontrolluppgifter ... 337

6 Förmögenhetsbeskattning 339
6.1 Allmänt 339
6.2 Obegränsad skattskyldighet 340
6.2.1 Inledning 340
6.2.2 Skattskyldighetens omfattning 341
6.2.2.1 Utländsk livförsäkring 341
6.2.2.2 Näringsverksamhet i utlandet 342
6.2.2.3 Fastighet och bostad i utlandet 342
6.2.2.4 Utländska värdepapper 344
6.2.2.5 Spärrade tillgångar i utlandet 345
6.3 Begränsad skattskyldighet 345
6.3.1 Inledning 345
6.3.2 Skattskyldighetens omfattning 346
6.3.3 Avdrag för skuld 346
6.4 Beskattningsort 347

7 Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning 349
7.1 Allmänt 349
7.2 Exemptmetoden 350
7.3 Creditmetoden 352
7.4 Ensidiga regler 354
7.4.1 Omkostnadsavdrag 355
7.4.2 Avräkning 359
7.4.2.1 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt samt fastighetsskatt 359
7.4.2.2 Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel 376
7.5 Skatteavtal 379
7.5.1 Exemptmetoden 380
7.5.2 Creditmetoden 380

8 Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m. 383
8.1 Inledning 383

8.2 Skatteavtalens inkorporering med svensk rätt m.m. ... 384
8.3 OECD och dess modellavtal ... 385
8.3.1 Allmänt om OECD:s modellavtal ... 388
8.3.2 Avtalets tillämpningsområde ... 389
8.3.3 Definitioner ... 393
8.3.4 Beskattning av inkomst ... 437
8.3.5 Beskattning av förmögenhet ... 506
8.3.6 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning ... 507
8.3.7 Särskilda bestämmelser ... 510
8.3.8 Slutbestämmelser ... 528

9 EG-rätt ... 531
9.1 Inledning ... 531
9.2 EU och EES ... 533
9.3 Institutionerna inom Europeiska unionen (EU) ... 534
9.4 Tjänstgöring inom Europeiska unionen (EU) ... 536
9.4.1 Olika tjänstgöringsformer inom EU ... 536
9.4.2 Mötesdeltagare ... 537
9.4.3 Anställda ... 538
9.4.4 Nationella experter ... 540
9.4.5 Kostnadsersättningar till statligt anställda nationella experter m.fl. stationerade utomlands ... 541
9.4.6 Lärare vid Europaskolorna ... 542
9.4.7 Kommissionens ledamöter ... 542
9.4.8 Europaparlamentarikerna ... 542
9.4.9 Assistenter till Europaparlamentarikerna ... 544
9.4.10 Europeiska universitetsinstitutet ... 544
9.5 Rättskällor och rättsprinciper ... 545
9.6 EG-rättens förhållande till nationell rätt ... 546
9.7 Förhandsavgörande ... 548
9.8 EG-rätten på skatteområdet ... 550
9.8.1 EG-fördraget ... 550

9.8.2 Andra rättsakter 573

10 Handräckning 585
10.1 Informationsutbyte med andra länders skatteförvaltningar 586
10.1.1 Allmänt 586
10.1.2 Formella förutsättningar 586
10.1.2.1 Skatte- och handräckningsavtal 586
10.1.2.2 Övriga internationella avtal 587
10.1.2.3 Intern lagstiftning 588
10.1.3 Behörig myndighet 588
10.1.4 Olika former för informationsutbyte 589
10.1.4.1 Enligt OECD:s modellavtal 589
10.1.4.2 Övriga former av informationsutbyte 590
10.1.5 Ärenden som ska skickas till annat land 591
10.1.5.1 Upplysning på begäran 592
10.1.5.2 Spontana upplysningar 593
10.1.5.3 Automatiska upplysningar 594
10.1.5.4 Simultana revisioner 595
10.1.5.5 Närvaro vid skatteutredning i annat land 595
10.1.6 Ärenden som inkommer från annat land 595
10.1.6.1 Upplysning på begäran 595
10.1.6.2 Spontana upplysningar 596
10.1.6.3 Automatiska upplysningar 596
10.1.6.4 Simultana revisioner 596
10.1.6.5 Närvaro av tjänsteman från annat land 597
10.1.7 Sekretess 597
10.1.8 Underrättelseskyldighet 600
10.2 Indrivning 600
10.2.1 Interna skatteregler 601
10.2.2 Avtal 601
10.2.3 Förfarande 601

10.2.4 Förutsättningar för indrivning ... 602
10.2.5 Skatter som kan bli föremål för indrivning ... 603
10.2.6 Ansökan om säkerställande ... 603
10.3 Delgivning ... 604
10.3.1 Förfarande ... 604
10.4 Uppbördsöverenskommelse ... 604
10.4.1 Preliminär skatt ... 605
10.4.2 Överföring ... 606
10.4.3 Interna regler ... 606

11 Socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. 2004 års regler ... 607
11.1 Allmänt om socialavgifter ... 607
11.2 Socialförsäkrings- och socialavgiftslagen ... 607
11.2.1 Bosättningsbegreppet i SofL ... 609
11.2.2 Arbete i Sverige ... 609
11.2.3 Arbetsgivaravgifter och egenavgifter ... 610
11.2.4 Statlig ålderspensionsavgift ... 612
11.2.5 Allmän pensionsavgift ... 612
11.2.6 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster ... 612
11.2.7 Inkomstbegreppen ... 613
11.2.8 Internationella avtal ... 614
11.2.9 Utsänd arbetstagare ... 615
11.2.10 Gränsdragningen mellan tjänsteresa och utsändning ... 616
11.3 Förordning (EEG) nr 1408/71 om social trygghet ... 618
11.3.1 Svensk arbetsgivare. Utsändning till annat EU-land ... 621
11.3.2 Arbetsgivare i annat EU-land. Utsändning till Sverige ... 622
11.3.3 Arbete inom två eller flera EU-länder ... 622
11.3.4 Egenföretagare (andra än sjömän) ... 624
11.3.5 Sjömän ... 625
11.3.6 Anställd i en medlemsstat och egenföretagare i en annan ... 625
11.3.7 Anställda på beskickningar och konsulat ... 626

11.3.8 EU:s hjälppersonal och nationella experter 627
11.3.8.1 Marie Curie-stipendier 627
11.3.9 Undantag (dispens) från förordningens artiklar 13-16 627
11.3.10 Avtal om betalning av socialavgifter 628
11.3.11 Undantag vid utsändning av anställd som är tredjelandsmedborgare 628
11.3.12 Förslag till ny förordning 629
11.4 Arbetsgivaravgifter när en konvention om social trygghet är tillämplig. Förordningen är inte tillämplig 629
11.4.1 Utsändningsintyg 630
11.4.2 Tidsgränser för utsändning i de olika konventionerna 631
11.4.3 Den nordiska konventionen 634
11.4.4 Förlängning av utsändningsreglernas tillämpning 635
11.4.5 Dispens 635
11.4.6 Avtal om betalning av avgifter 635
11.4.7 Förbindelse om ålderspensionsavgift vid arbete i konventionsland 636
11.5 Arbetsgivaravgifter enligt SAL när varken förordningen eller konvention om social trygghet är tillämpliga 636
11.5.1 Lokalanställning i Sverige 637
11.5.2 Lön från främmande makts beskickning 637
11.5.3 Utsända arbetstagare 638
11.5.4 Konsekvenser när utsändningstiden ändras 639
11.6 Egenavgifter 640
11.6.1 Inkomster som deklareras som inkomst av tjänst men för vilka egenavgifter ska betalas 640
11.6.1.1 Särskild A-skatt 641
11.6.2 Inkomst av näringsverksamhet i ett EU-land - bosatt i annat EU-land. Förordningen är tillämplig 641
11.6.3 Inkomst av näringsverksamhet när varken förordningen eller konvention är tillämpliga 641
11.6.3.1 Inkomst av näringsverksamhet utomlands när näringsidkaren är bosatt i Sverige 641
11.6.3.2 Inkomst av näringsverksamhet i Sverige när näringsidkaren är bosatt utomlands 642
11.7 Kontrolluppgiftsskyldighet 642
11.8 Redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter 643

11.9 Avdrag för utländska egenavgifter 644

12 Internationell gåvobeskattning 645
12.1 Inledning 645
12.2 Skattskyldighetens territoriella omfattning 646
12.3 Gåvans värde 648
12.4 Avdrag för skulder 649
12.5 Dubbelbeskattning 650
12.6 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning av gåva 651
12.7 Förfarandet för att undanröja dubbelbeskattning 652

13 Internationell arvsbeskattning 655
13.1 Inledning 656
13.2 Skattskyldighetens territoriella omfattning 656
13.2.1 Obegränsad skattskyldighet 657
13.2.2 Begränsad skattskyldighet 658
13.3 Undanröjande av dubbelbeskattning 659
13.4 Befrielse från eller nedsättning av arvsskatt enligt 58 § AGL 661
13.5 58 a § AGL 662
13.6 Förfarandet rörande eftergift av arvsskatt vid dubbelbeskattning 662
13.7 Bouppteckningsskyldighet 663
13.7.1 Allmänt 663
13.7.2 Bouppteckningsskyldighetens omfattning 664
13.7.2.1 Allmänt om folkbokföring 664
13.7.2.2 Den avlidne hade hemvist i Sverige 664
13.7.2.3 Den avlidne hade inte hemvist i Sverige 665
13.7.2.4 Bouppteckningsskyldigheten i förhållande till skattskyldighetens omfattning 666
13.8 Arvsdeklaration 666

14 Truster 667
14.1 Allmänt 667

14.2 Rättsverkningar i anglo-saxisk rätt 668
14.3 Olika typer av truster 669
14.4 Problem för Sverige som non-trust land 670
14.5 Beskattningsalternativ 671
14.5.1 Trusten 671
14.5.2 Inkomstbeskattningen 672
14.5.3 Förmögenhetsbeskattning 674
14.5.4 Avkastningsskatt 674
14.5.5 Gåvoskatt 675
14.6 Rättspraxis m.m. 675

15 Rättsfallssamling 681

Domar från EG-domstolen 749

Sakregister 759

Förkortningslista

AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
AGF	Arvs- och gåvoskatteförordning (1958:563)
AKL	Aktiekontolag (1989:827)
anv	anvisningar till
anv. p.	Anvisningspunkt
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
ATP	Allmän tilläggspension
AUL	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
BAL	Bankaktiebolagslag (1987:618)
BevU	Bevillningsutskottet
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BrL	Bostadsrättslag (1991:614)
CFA	Committe on Fiscal Affairs
DKR	Danska kronor
Ds	Departementsstencil
DsB	Departementsstencil, Budgetdepartementet
DsFi	Departementsstencil, Finansdepartementet
ECU	European Currency Unit
EEIG	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
EG	Europeiska gemenskapen/EG-fördraget
EU	Europeiska unionen
ExpmL	Lag (1993:1537) om expansionsmedel
FAL	Lag (1960:63) om förlustavdrag
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
Fhb	Förhandsbesked
FI	Finansinspektionen
FN	Förenta Nationerna
FRL	Försäkringsrörelselag (1982:713)
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)

FUL	Lag (1998:1603) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser
FÅAB	Fåmansaktiebolag
GBFL	Bokföringslag (1976:125)
GBP	Brittiska pund
GD	Gemensamma distriktet
GLSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
GRS	Skattehandbok, Norstedts
GSFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HK	Skatteverkets huvudkontor
HL 98	Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 1998 års taxering
HL 99	Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 1999 års taxering
HL 00	Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2000 års taxering
HL 02	Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2002 års taxering
HL 03	Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2003 års taxering
HL 04	Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2004 års taxering
IGOL	Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
IHL 92	Handledning för internationell beskattning, 1992 års utgåva
IHL 95	Handledning för internationell beskattning, 1995 års utgåva
IHL 98	Handledning för internationell beskattning, 1998 års utgåva
IHL 99	Handledning för internationell beskattning, 1999 års utgåva
IHL 00	Handledning för internationell beskattning, 2000 års utgåva
IHL 03	Handledning för internationell beskattning, 2003 års utgåva
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IPL	Lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KonkL	Konkurslag (1987:672)
KR	Kammarrätt

KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRNSU	Kammarrätten i Sundsvall
KU	Kontrolluppgift
KupF	Kupongskatteförordning (1971:49)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
KVB	Konvertibla vinstandelsbevis
KÖL	Lag (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner
LAF	Lag (1976:380) om arbetsskadeförsäkring
LEF	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
LIP	(Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension
LR	Länsrätt
LSF	Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
LUFV	Lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige
LÅOR	Lag (1990:655) om återföring av obeskattade reserver
LÖHS	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
NJA	Nytt juridiskt arkiv
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OSSE	Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa
p.	punkt
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
RE	Rättsenheten
RfL	Lag (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning
RFV	Riksförsäkringsverket
RN	Riksskattenämnden
RR	Regeringsrätten
RRK	Rättsfallsreferat från Regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Lag (1981:691) om socialavgifter
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SekrL	Sekretesslagen (1980:100)

SFL	Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SGI	Sjukpenninggrundande inkomst
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SjK	Sjömansskattekungörelse (1958:301)
SjL	Lag (1958:295) om sjömansskatt
SKM	Skattemyndighet
SkN	Skattenämnd
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SLF	Särskild löneskatt
SLFL	Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLPL	Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
SLR	Statslåneränta
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SRU	Standardiserat räkenskapsutdrag
SSK	Särskilda skattekontoret, Ludvika
st.	stycke
Surv	Skatteutjämningsresrv
SvSkT	Svensk skattetidning
TF	Taxeringsförordning (1990:1236)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TrL	Lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
UBL	Uppbördslag (1953:272)
UPL	Lag (1998:1000) om beskattningen vid överlåtelser till underpris
USD	Amerikanska dollar
VD	Verkställande direktör
VDL	Lag (1983:1086) om vinstdelningsskatt
VPC	Värdepapperscentralen
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

Denna handledning behandlar internationell beskattning. Uttrycket innefattar de svenska interna reglerna för beskattning av i Sverige bosatta eller hemmahörande personer som uppbär inkomst från eller innehar förmögenhet i utlandet och i utlandet bosatta eller hemmahörande personer som uppbär inkomst från eller innehar förmögenhet i Sverige. De yttre ramarna för de svenska beskattningsanspråken såvitt avser inkomst och förmögenhet anges i 3-7 kap. IL, 3 § SINK och 6-7 §§ SFL. Motsvarande bestämmelser i fråga om gåvoskatt finns i 35 § AGL. Dessa regler har utvecklats under lång tid varvid en rad olika överväganden av t.ex. ekonomisk, politisk och praktisk natur har gjorts.

Exempel på regler i svensk intern rätt som direkt avser internationella förhållanden är internprissättningsreglerna i 14 kap. 19 § IL, reglerna om utdelning i 24 kap. 20-22 §§ IL, definitionerna av utländsk juridisk person och utländskt bolag i 6 kap. 8-10 §§ IL samt definitionen av Sveriges territorium i 1 kap. 30 § IL.

Vidare finns vissa lagar som enbart behandlar internationella beskattningsfrågor. Sådana lagar är KupL, SINK, A-SINK, LÖHS samt IPL.

Några folkrättsliga eller andra regler för hur en stat ska begränsa sina interna beskattningsanspråk finns inte. Emellertid grundar en stat normalt sin beskattning på någon eller några av följande principer:

- hemvistprincipen,
- källstatsprincipen, samt
- nationalitetsprincipen.

Hemvistprincipen

Hemvistprincipen, som även kallas domicilprincipen, innebär att den stat där en person är skatterättsligt bosatt beskattar all inkomst som personen i fråga uppbär inom eller utom denna stat. Den svenska beskattningen bygger på denna princip.

Källstatsprincipen

Källstatsprincipen innebär att den stat, från vilken en inkomst härrör, beskattar inkomsten i fråga oavsett var den skattskyldige är skatterättsligt bosatt. Denna princip tillämpas av bl.a. vissa latinamerikanska och afrikanska stater. Sverige tillämpar också denna princip i fråga om ersättning för arbete som utförs här,

utdelningar från svenska bolag, inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här, inkomst av uthyrning av och vinst vid försäljning av fastighet som är belägen här, styrelsearvoden från svenska aktiebolag och samtliga pensioner som utbetalas härifrån, med undantag för dem som i huvudsak intjänats i utlandet.

Nationalitetsprincipen

Nationalitetsprincipen slutligen, innebär att en stat beskattar sina medborgare oavsett var de uppehåller sig och oavsett varifrån deras inkomster härrör. USA tillämpar denna princip såvitt avser de federala inkomstskatterna. Den s.k. utflyttningsregeln i AGL bygger på nationalitetsprincipen.

En och samma inkomst kan, på grund av att två stater tillämpar olika beskattningsprinciper, komma att beskattas hos en och samma person i flera stater. Detta kan exempelvis bli fallet då en amerikansk medborgare bosätter sig i Sverige (USA tillämpar nationalitetsprincipen och Sverige hemvistprincipen) eller då en i Sverige bosatt person äger fastighet i Norge (Sverige tillämpar hemvistprincipen och Norge källstatsprincipen). Internationell dubbelbeskattning kan också uppkomma i fall då två länder tillämpar samma princip. Sådan dubbelbeskattning kan exempelvis uppkomma på grund av att det föreligger skillnader i de inblandade staternas interna bosättningsbegrepp. En person kan således samtidigt anses vara skatterättsligt bosatt i två stater som båda tillämpar hemvistprincipen och därmed bli beskattad för samma inkomst i båda dessa stater.

1.1 Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning

Internationell dubbelbeskattning

K G A Sandström har definierat internationell dubbelbeskattning som det fall "då en och samme person eller ett och samma skatteobjekt (inkomst, förmögenhet o.s.v.) på grund av skatteanspråk från olika stater blir föremål för en hårdare sammanlagd beskattning än vad fallet blivit om under i övrigt lika förhållanden personen eller skatteobjektet beskattats i endast en av staterna" (Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet, s. 27).

Ekonomisk dubbelbeskattning

Den internationella dubbelbeskattningen skiljer sig från ekonomisk dubbelbeskattning bl.a. på så sätt att den ekonomiska dubbelbeskattningen kan sägas vara en avsedd effekt av lagstiftningen i en stat, t.ex. att både beskatta ett aktiebolags vinst och den lämnade utdelningen, medan den internationella dubbelbeskattningen dels är en effekt av lagstiftningen i två eller flera stater, dels aldrig torde utgöra en av lagstiftaren åsyftad effekt.

1.1.1 Interna regler

Det finns emellertid ett antal olika metoder för att genom intern skattelagstiftning undanröja eller lindra effekterna av internationell dubbelbeskattning dvs. när samma skattesubjekt blir beskattad i två länder för samma inkomst. Skälen härtill är många men de viktigaste torde vara en samstämmig önskan att inte hindra den internationella handeln samt den internationella rörligheten av arbetskraft och kapital. Exempel härpå är att

– undanta viss inkomst från beskattning, under förutsättning att den blir beskattad i en annan stat,

– medge avdrag och/eller avräkning för utländsk skatt, samt

– efterskänka statlig inkomst- eller förmögenhetsskatt.

1.1.2 Skatteavtalen

Utöver det nämnda interna svenska regelverket finns ett stort antal överenskommelser med främmande stater, s.k. skatteavtal.

De svenska skatteavtalen följer i hög grad de modellavtal som utarbetats inom OECD. I skatteavtalen finns dels regler för hur beskattningsrätten till olika inkomster ska fördelas mellan de avtalsslutande staterna, dels regler för hur internationell dubbelbeskattning ska undvikas. De huvudmetoder som föreskrivs är exempt- och creditmetoden.

1.2 Ett skatteavtals tillkomst

Initiativet

Initiativ till förhandlingar om nya inkomstskatteavtal kommer, om det är Sverige som har begärt förhandlingar, oftast från industrin, antingen från ett eller flera företag som är verksamma i landet i fråga eller genom industrins intresseorganisationer. Är det däremot fråga om omförhandlingar av redan existerande avtal kan de ha föranletts av ny lagstiftning i Sverige eller i det andra landet.

De första kontakterna

De första kontakterna med det andra landet tas vanligtvis genom utrikesdepartementets försorg. Ofta sänds ett första avtalsutkast till avtalsparten redan vid denna tidpunkt. Detta avtalsutkast har upprättats inom finansdepartementet och brukar sedan ligga till grund för de inledande diskussionerna. När parterna enats om ett utkast till avtal paraferas detta av förhandlingsdelegationernas respektive ordförande.

Parafering

Paraferingen går till så att ordförandena i förhandlingsdelegationerna sätter sitt signum på varje sida av avtalsutkastet och däri-

genom låser texten. Detta innebär att ordförandena förbinder sig att presentera avtalsutkastet för ansvarig minister för att det så småningom ska leda till ett undertecknande. Sedan avtalet paraferats sker granskning i respektive stat och i förekommande fall översättning. Avtalsutkastet remissbehandlas och om det behövs sker skriftväxling med den andra avtalsslutande staten för eventuell justering. När båda parter enats om att avtalet är färdigt att underteckna, tar, på svensk sida, regeringen beslut om undertecknande. I de flesta fall blir avtalet offentligt efter undertecknandet. I de fall den andra staten menar att avtalet kan offentliggöras före undertecknandet sker så även på svensk sida.

Undertecknande

Efter undertecknandet läggs proposition om avtalet till riksdagen, som har att antingen anta förslaget till avtal i sin helhet eller förkasta det. När riksdagen har godkänt avtalet beslutar regeringen att utfärda en lag om skatteavtal mellan Sverige och den aktuella staten och att antingen ratifikation ska ske eller meddelande ska lämnas till den andra staten om att erforderliga åtgärder vidtagits för att sätta avtalet i kraft.

Proposition

Så snart de avtalsslutande staterna har fått avtalet godkänt sker utväxling av ratificering eller meddelanden genom utrikesdepartementets försorg. Avtalet träder därefter i kraft antingen direkt efter utväxlingen av ratifikationshandlingar eller meddelande eller efter viss, i avtalet angiven, tidsfrist. När avtalet har ratificerats eller meddelande har lämnats beslutar regeringen att utfärda en förordning som innehåller bestämmelser som anger från vilken tidpunkt avtalet blir tillämpligt. När det gäller inkomstskatteavtalen blir de normalt tillämpliga vid inkomstårets början dvs. på svensk sida från och med den 1 januari ett visst år. Vissa anglosachsiska länder har emellertid ett beskattningsår som startar i början av april. Ett avtal med en sådan stat börjar således att tillämpas vid olika tidpunkter i de båda avtalsslutande staterna.

Utfärdande av lag

Till skillnad från inkomstskatteavtal blir arvs- och gåvoskatteavtal liksom handräckningsavtal ofta tillämpliga under löpande beskattningsår.

Även om Sverige, genom den interna lagstiftningen, ensidigt kan hindra att internationell dubbelbeskattning uppkommer fyller skatteavtalen en mycket viktig roll. Genom ett avtal är det möjligt att få till stånd en fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster och att reducera källskattesatserna på bl.a. utdelning, ränta och royalty som betalas mellan de avtalsslutande staterna. Vidare regleras i de flesta avtal samarbetet mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna. Ett sådant samarbete är nödvändigt för att lösa tolkningsfrågor och för att undvika att internationell dubbelbeskattning uppkommer. Det kan t.ex. gälla att avgöra var en person ska anses ha sitt hemvist eller varifrån en

inkomst ska anses härröra eller hur ett uttryck ska tolkas och andra liknande frågor. Samarbetet med skattemyndigheterna i andra länder behövs även för utbyte av upplysningar, indrivning av skatter, delgivning av handlingar etc.

En liten och starkt exportberoende stat som Sverige måste vid utformningen av skatteavtal i första hand sträva efter att skapa så gynnsamma konkurrensförhållanden som möjligt för den inhemska exportindustrin. Andra mål, såsom att förhindra skatteflykt, är givetvis också mycket viktiga, inte minst för konkurrensneutraliteten.

Sverige har för närvarande skatteavtal med ca. 80 stater, se den i SKV:s skatte- och taxeringsförfattningar intagna förteckningen.

2 Inkomst av tjänst m.m.

2.1 Allmänt

3 kap. 3, 7-8 §§ IL
SOU 1962:59, prop. 1966:127, BevU54, SFS 1966:729
DsJu 1983:13, prop. 1984/85:175, SkU59, 1985:362
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, SkU2, SFS 1999:1229

3 kap. 4 § IL
Prop. 1978/79:58, SkU15, SFS 1978:925

3 kap. 5-6 §§ IL
Prop. 1996/97:19, FiU1, SFS 1996:1208 och 1996:1214

2.1.1 Begreppen obegränsat och begränsat skattskyldiga

De grundläggande bestämmelserna om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. 3-8 §§, 17-20 §§ IL och 3 § SINK. De fysiska personerna har i IL delats in i obegränsat skattskyldiga (3 kap. 3-7 §§) och begränsat skattskyldiga (3 kap. 17 §).

Obegränsad skattskyldighet

Sverige använder *hemvistprincipen* som huvudmetod vid beskattningen. Den som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller har väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig här. Detta innebär att skattskyldighet föreligger för alla inkomster i Sverige och från utlandet.

Begränsad skattskyldighet

Den som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig här endast för inkomst och förmögenhet med stark anknytning till Sverige. I förhållande till den som är begränsat skattskyldig tillämpar Sverige *källstatsprincipen*. Skattskyldigheten är begränsad till att omfatta sådan inkomst som uttryckligen angetts av lagstiftaren. De inkomster för vilka skattskyldighet föreligger finns uppräknade i 3 kap. 18-20 §§ IL, 5 § SINK, 7 § A-SINK och 1 § KupL. Dessa uppräkningar reglerar således omfattningen av skattskyldigheten på ett uttömmande sätt.

2.1.2 Obegränsat skattskyldiga personer

För att bestämma om en fysisk person är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige är det nödvändigt att fastställa om något av de tre rekvisiten som utgör grund för att anse en person obegränsat skattskyldig i Sverige är uppfyllt. Regleringen i IL är konstruerad på ett något annorlunda sätt än tidigare, men innebörden är densamma. Enligt 3 kap. 3 § IL gäller att vissa personer utpekas som obegränsat skattskyldiga.

Obegränsat skattskyldiga

Obegränsat skattskyldig är:

- Den som är bosatt i Sverige.
- Den som stadigvarande vistas i Sverige.
- Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare varit bosatt här.

”Kvalificerad” obegränsad skattskyldighet

Lagstiftningen skiljer numera på obegränsad skattskyldighet på grund av väsentlig anknytning till Sverige och obegränsad skattskyldighet på grund av stadigvarande vistelse eller bosättning här i landet. Därmed uppkommer allt oftare situationen att det inte är tillräckligt att enbart konstatera att någon är obegränsat skattskyldig. Det krävs att man fastställer huruvida den obegränsade skattskyldigheten är *kvalificerad* eller inte. Det är därför angeläget att fastställa exakt vad som innefattas i begreppet bosatt. Innebörden är inte självklar eftersom begreppet inte har definierats i lagen. Se vidare avsnitt 2.1.2.1.

Det har bl. a. införts särskilda bestämmelser om beskattning av personaloptioner som innebär att frågan huruvida en optionsförmån är skattepliktig eller inte i vissa fall ska avgöras efter en bedömning av om den skattskyldige är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här (10 kap. 11 § och 11 kap. 16 § IL). Vidare gäller att rätten till uppskov med beskattning vid andelsbyten beträffande fysiska personer är beroende av om säljaren är bosatt eller stadigvarande vistas här (49 kap. 8 och 26 §§ IL). Dessutom gäller särskilda regler om skattelättnader för utländska nyckelpersoner i vissa fall. Reglerna gäller bara om personen under de närmast föregående fem åren inte varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här (11 kap. 22 § IL).

Det tidigare begreppet ”egentligt bo och hemvist” har därmed på senare tid fått ökad aktualitet. Kriteriet har dock sedan länge haft särskild betydelse i fråga om tillämpningen av den s.k. tioårsregeln för beskattning av kapitalvinst på svenska aktier efter utflyttning till utlandet (3 kap. 19 § IL). Tioårsperioden ska ju beräknas från det år då personen upphörde att vara bosatt eller

stadigvarande vistas här. Tioårsregeln infördes på 1980-talet och borde ha varit upp till bedömning vid åtskilliga tillfällen. I praxis har dock kriteriet egentligt bo och hemvist tilldragit sig föga intresse vid sidan av kriterierna stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning.

Huruvida en fysisk person är obegränsat skattskyldig är grundläggande för skattskyldighetens omfattning och får dessutom betydelse vid tillämpningen av bestämmelserna om hemortskommun (och därmed kommunal skattesats), allmänna avdrag, grundavdrag, deklarationsskyldighet, SINK m.m.

2.1.2.1 Bosatt i Sverige

Uttrycket *egentligt bo och hemvist i Sverige* infördes genom KL. Begreppet har haft varierande innebörd vid olika tidpunkter. 1966 genomfördes en lagändring som syftade till en kodifiering av den rättspraxis som vuxit fram under årens lopp kombinerat med en anpassning till reglerna i OECD:s modellavtal. Begreppet väsentlig anknytning infördes som komplement till begreppet egentligt bo och hemvist. Efter denna lagändring kom bosättningsbegreppet att bestå av två delar, egentligt bo och hemvist och väsentlig anknytning, vilka tillsammans motsvarade vad som tidigare hade betecknats bo och hemvist. Den förändring av begreppsbildningen som skedde 1966 medför att äldre rättspraxis inte kan anses vara vägledande i fråga om tolkningen av begreppet egentligt bo och hemvist för tiden därefter. Genom lagändring 1985 blev väsentlig anknytning slutligen en helt självständig grund för obegränsat skattskyldighet i Sverige. Numera gäller att den som har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige inte kan anses ha väsentlig anknytning hit. Omvänt gäller att den som anses ha väsentlig anknytning till Sverige inte samtidigt kan ha sitt egentliga hemvist här. De båda bosättningskriterierna utesluter varandra.

Ändrad terminologi

För obegränsat skattskyldiga personer har terminologin beträffande bosättningsreglerna ändrats vid införandet av IL. Skillnaden består dock endast i att uttrycket ”egentligt bo och hemvist” i KL har ersatts av uttrycket ”bosatt” i IL. Lagstiftarens avsikt är inte att detta ska innebära någon ändring i sak (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 51). Det som åsyftas i båda fallen är bosättning i egentlig mening. Innebörden är inte självklar eftersom begreppet inte har definierats i lagen. Det bör dock noteras att den språkliga justeringen medför att uttrycket *bosatt i Sverige* får en snävare innebörd vid tillämpning av IL än vad som tidigare gällde enligt KL. Begreppet ”bosatt i Sverige” har tidigare kunnat användas i en mer utvidgad betydelse och omfatta även den som är obe-

gränsat skattskyldig på grund av stadigvarande vistelse i Sverige eller väsentlig anknytning hit. Efter införandet av IL är detta inte längre möjligt. I IL används ordet ”bosatt” endast för grundbetydelsen, dvs. det tidigare begreppet ”egentligt bo och hemvist”, medan termen ”obegränsat skattskyldig” används för att uttrycka fler fall av stark anknytning till Sverige.

Som bosatt i Sverige räknas den som har sin verkliga bosättning här. Bestämmelserna tar sikte på personer som faktiskt är bosatta i Sverige, dvs. normalt alla som är folkbokförda här eller som annars tillbringar dygnsvilan här. Den som är bosatt i Sverige räknas alltid som obegränsat skattskyldig här även om han vistas utomlands och även om han är utländsk medborgare. Flertalet personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige är således folkbokförda i Sverige. Personer som är folkbokförda i Sverige antas i praktiken ha sin bosättning här. När någon uppehåller sig i Sverige utan att vara folkbokförd här, bedöms personens skatterättsliga hemvist normalt i stället med utgångspunkt i reglerna om stadigvarande vistelse intill dess något annat klart framgår.

Beträffande personer som avregistreras från svensk folkbokföring på grund av flyttning till utlandet sker bedömningen i de flesta fall enligt reglerna om väsentlig anknytning. Ett skäl till detta är att begreppet väsentlig anknytning numera har övertagit betydelsefulla moment som tidigare innefattades i begreppet egentligt bo och hemvist beträffande personer som har avflyttat från Sverige. Ett annat skäl är att en person som inte är folkbokförd i Sverige aldrig kan antas ha sin bosättning här utan särskild utredning. Utgångspunkten vid det praktiska arbetet är att den som inte är folkbokförd i Sverige inte har sin faktiska bosättning här. Däremot presumeras en person som flyttar ut från Sverige ha väsentlig anknytning hit under en tid av fem år efter avresedagen, den s.k. femårsregeln (3 kap. 7 § IL).

2.1.2.2 Stadigvarande vistelse i Sverige

Avbrott i Sverigevistelsen

Den som *stadigvarande vistas i Sverige* likställs enligt 3 kap. 3 § IL med en som är bosatt i Sverige. Någon närmare definition av begreppet stadigvarande vistelse finns inte. En betydelsefull fråga är hur lång vistelsetid som krävs för att vistelsen ska anses vara stadigvarande. En allmän uppfattning är att det krävs minst sex månaders vistelse. Något exakt uttalande finns inte i prop. 1927:102, men vad som sägs i frågan ger stöd för antagande om en vistelse som varar minst sex månader. Tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar betydelse (prop. 1927:102 bil. 3 s. 46 f.). Vistelsetiden beräknas utan hänsyn till årsskiften. Tid för vistelse i utlandet avräknas inte från tiden för vistelsen i Sverige om utlandsvistelsen framstår som ett tillfälligt avbrott i en samman-

hängande vistelse här i landet. Syftet med vistelsen inom och utom landet saknar betydelse. Den praktiska tillämpningen av dessa regler kan emellertid innebära problem. Svårigheter uppkommer särskilt i situationer där den skattskyldige uppehåller sig i Sverige under kortare tider med återkommande avbrott för perioder av vistelse i utlandet. Enbart den omständigheten att den faktiska sammanlagda vistelsetiden i Sverige överstiger 183 dagar behöver inte innebära att vistelsen ska anses stadigvarande. Lagstiftaren förutsätter att en person kan vistas i Sverige mer än 183 dagar under en tolvmånadersperiod utan att för den skull anses stadigvarande vistas här (6 § 1 p. SINK). Endast om vistelsen i Sverige är sammanhängande, utan annat än tillfälliga avbrott, föreligger stadigvarande vistelse här.

Frågan är vilka avbrott som ska räknas som tillfälliga. Vägledande praxis på området är relativt sparsam. Några intressanta avgöranden finns dock. En medborgare från Nederländerna var under tiden januari 1994-april 1995 VD för en holländsk koncerns svenska dotterbolag med säte i Helsingborg. Befattningen som VD innefattade resor till det svenska dotterbolagets filial i Danmark och till Norge för att etablera en filial där. RR utgick från att VD:n en normal arbetsvecka lämnat Nederländerna med flyg måndag morgon och återvänt dit med flyg på fredag eftermiddag samt att han under tiden måndag-fredag vistats i Sverige, dock med avbrott för besök en eller två dagar med en övernattning vid filialerna i Danmark eller Norge. RR fann att VD:n under den angivna tiden fick anses ha stadigvarande vistats i Sverige (RÅ 1997 ref. 25).

Av rättsfallet framgår att en regelmässig vistelse med tre övernattningar per vecka i Sverige innebär att personen uppfyller rekvisitet stadigvarande vistelse och därmed är obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta innebär att en vistelse i Sverige kan anses stadigvarande trots att antalet övernattningar i utlandet är fler än antalet övernattningar i Sverige under den aktuella jämförelseperioden. Den omständigheten att VD:n tillbringade semestrar och annan ledighet utanför Sverige hindrade inte att RR:s majoritet fann att vistelsen i Sverige skulle anses som stadigvarande. Därmed står det klart att även avbrott på flera veckors längd kan anses utgöra tillfälliga avbrott i en stadigvarande vistelse i Sverige.

Bedömningen torde även kunna påverkas av varaktigheten av den tidigare vistelsen i Sverige. Det förtjänar dock att påpekas att den som uppehåller sig i Sverige under sådana förhållanden att han inte under någon sammanhängande period tillbringar dygnsvilan här i landet, inte kan anses vistas här stadigvarande (jfr RÅ 1981

Aa 4).

2.1.2.3 Väsentlig anknytning

En person som inte vistas stadigvarande i Sverige men som tidigare varit bosatt i Sverige ska anses som obegränsat skattskyldig här om han har *väsentlig anknytning till Sverige* (3 kap. 3 § 1 st. 3 IL). Begreppet "väsentlig anknytning" infördes 1966 som ett led i en strävan att motverka skenbosättning utomlands (prop. 1966:127). Numera utgör begreppet ”väsentlig anknytning” ett självständigt rekvisit för obegränsat skattskyldighet i Sverige. Reglerna omfattar både svenska och utländska medborgare som tidigare har varit bosatta här. Reglerna gäller inte bara utflyttningsfall. Skattemässig återbosättning är möjlig även om avsevärd tid förflutit sedan den faktiska utflyttningen. Den som aldrig varit bosatt i Sverige kan dock inte under några förhållanden anses ha väsentlig anknytning hit.

De omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om en person ska anses ha väsentlig anknytning hit är:

Anknytnings-faktorer

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han varit bosatt här,
- om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
- om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- om han har familj här,
- om han bedriver näringsverksamhet här, eller om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
- om han har en fastighet här, och
- liknande förhållanden.

Allmänna bedömnings-principer

Anknytningen till Sverige ska avgöras efter en samlad bedömning i det enskilda fallet där alla omständigheter av betydelse måste beaktas för att avgöra om obegränsad skattskyldighet föreligger. De skilda anknytningsfaktorerna har naturligtvis olika inbördes vikt. En person kan dock vid en samlad bedömning anses ha väsentlig anknytning till Sverige även om endast en anknytningsfaktor föreligger, t.ex. att han har kvar en tidigare permanentbostad här.

Bosättningsfrågan ska inte avgöras med ledning av var den skattskyldige har sin väsentligaste anknytning. En anknytning till

Sverige kan vara väsentlig trots att personen i fråga har starkare anknytning till något annat land (prop. 1984/85:175 s. 11). Personer som hade varaktigt bo och hemvist i USA men som även hade väsentlig anknytning till Sverige har ansetts vara bosatta här vid tillämpning av dåvarande 53 § KL, trots att anknytningen till USA bedömts vara starkare (RÅ 1989 ref. 118). Bedömningen ska grundas på förhållandena under beskattningsåret. Vad som därefter inträffar är i princip utan betydelse.

Medborgarskap

Bestämmelserna om väsentlig anknytning omfattar svenska medborgare samt utländska medborgare som tidigare varit bosatta i Sverige. En utländsk medborgare som avreser från Sverige efter t.ex. sju år kan ha väsentlig anknytning till Sverige om han t.ex. har familjen kvar i Sverige och reser till ett land där han inte är medborgare. Däremot gäller att utländsk medborgare som inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här minst tio år inte omfattas av femårsregeln, se 2.1.2.3.2. Jämfört med andra omständigheter har dock medborgarskapet liten betydelse. I två fall torde dock medborgarskapet få större betydelse än annars vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Det ena fallet är då en svensk medborgare flyttar ut och därvid väljer att bli medborgare i inflyttningslandet (och avstår från sitt svenska medborgarskap). Detta handlande bör ses som ett uttryck för avsikten att bryta banden med Sverige och minska anknytningen hit. Detsamma gäller om en utländsk medborgare flyttar från Sverige för att åter bosätta sig i sitt tidigare hemland, jfr RÅ 1997 not. 197 och RÅ 1998 not. 67.

Tidrymd för hemvist i Sverige

Vid en sammanvägning av de omständigheter som talar för respektive emot obegränsad skattskyldighet i Sverige ska man även beakta hur lång tid en person varit bosatt i Sverige före utflyttningen. Denna anknytningspunkt tar i första hand sikte på utländska medborgare som varit bosatta i Sverige. Ju längre bosättning här, desto starkare anknytning hit. Om en person varit bosatt här hela sitt liv före utflyttningen bör den omständigheten tillmätas samma vikt som svenskt medborgarskap. Inget av dessa kriterier utgör dock omständigheter som självständigt konstituerar obegränsad skattskyldighet i Sverige.

Varaktigt bosatt på en viss utländsk ort

RR har på senare tid avgjort flera mål som främst rört rekvisitet ”varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort” i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL. Huvudfrågan var om detta innefattar ett krav på att obegränsad skattskyldighet ska föreligga i det andra landet. RR fann att så inte är fallet. I IL har rekvisitet i 3 kap. 7 § lydelsen *varaktigt bosatt på en viss utländsk ort*.

I samtliga fall har den skattskyldige inte med intyg från

skattemyndighet i det andra landet visat att han varit obegränsat skattskyldig där. SKV har i målen hävdat att frågan om väsentlig anknytning till Sverige under aktuella år ska bedömas mot bakgrund av om personen i fråga kan anses ha varit obegränsat skattskyldig i ett annat land.

RR uttalade i huvudsak följande i RÅ 2002 ref. 70 och ett antal notismål.

Det akuella rekvisitet ger endast uttryck för att vissa faktiska förhållanden (bosättning och hemvist) ska vara för handen. SKV:s tolkning skulle i själva verket medföra att det andra landets skatterättsliga lagstiftning skulle vara utslagsgivande för den skattskyldiges bosättning och hemvist. Det aktuella rekvisitet ingår som en av många anknytningsfaktorer. Dessa ger överlag uttryck för objektivt iakttagbara faktiska förhållanden, vilket talar emot att innebörden av såväl det ifrågavarande uttrycket som övriga anknytningsfaktorer skulle vara beroende av en särskild skatterättslig prövning enligt utländsk rätt. Om uttrycket skulle tillmätas den betydelse som SKV gör gällande, skulle flertalet andra anknytningsfaktorer framstå som i stort sett onödiga. Syftet med bestämmelsen är att göra en samlad bedömning i varje särskilt fall, varför alla omständigheter av betydelse för bosättningen ska vägas in. Frågan om väsentlig anknytning till Sverige ska besvaras utan avseende på om personen varit obegränsat skattskyldig eller inte i annat land.

Avgörande vid bedömningen är således de faktiska förhållandena, dvs. den verkliga bosättningen på den utländska orten. Det ska framhållas att det under alla förhållanden åligger den skattskyldige att tillfredsställande besvara skattemyndighetens frågor om sina bosättningsförhållanden. I ett fall då den skattskyldige underlåtit detta och hänvisat till en adress i Sverige för vidarebefordran till honom har RR ansett att han inte har visat att han inte haft väsentlig anknytning till Sverige under ifrågavarande inkomstår (RÅ 2002 not. 153).

Det är inte möjligt att generellt ange en viss minsta tid som måste överskridas för att bosättningen i utlandet ska anses varaktig i samband med bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger. Bostaden i utlandet kan ägas, hyras eller disponeras på annan grund. Storlek och standard är av underordnad betydelse. Det måste dock vara fråga om en bostad i egentlig mening, inrättad för varaktigt boende och använd för detta ändamål av den skattskyldige och hans familj.

Utlandsvistelse pga. studier eller sjukdom

Den som vistas i utlandet för studier eller för vård av sin hälsa kan ofta förväntas återvända till Sverige inom en nära framtid. När utlandsvistelsen typiskt sett framstår som mer eller mindre

tillfällig, bör detta påverka den skattemässiga bedömningen. Å andra sidan torde utlandsvistelsens ursprungliga syfte knappast hindra att en person anses ha släppt anknytningen hit om bosättningen i utlandet faktiskt är stadigvarande och personen i fråga inte har för avsikt att återvända hit inom överskådlig tid. Att utflyttningen till utlandet är motiverad av sjukdom har i praktiken mycket liten betydelse för bedömningen när det gäller t.ex. pensionärer som flyttar ut till varmare länder av hälsoskäl (jfr RÅ 2002 not. 149).

Åretruntbostad i Sverige

Innehavet av en bostad i Sverige har i praxis tillmätts stor betydelse vid bedömning av bosättningsfrågan. Om den skattskyldige har behållit en bostad i Sverige efter utflyttningen, torde denna omständighet normalt medföra att han anses obegränsat skattskyldig här i landet. Att bostaden varit uthyrd saknar normalt betydelse även om bostaden varit uthyrd i avvaktan på försäljning (RÅ 1974 A 738 och RÅ 1974 A 1220). Andra hinder för faktisk användning, som t.ex. att bostaden genomgår reparation eller ombyggnad, torde sakna betydelse i sammanhanget. Så länge den skattskyldige har tillgång till en bostad i Sverige är själva innehavet avgörande. Det spelar ingen roll om bostaden innehas med äganderätt, bostadsrätt eller hyresrätt eller om den disponeras på annan grund. Bostadens storlek är av underordnad betydelse. Anknytningen blir naturligtvis särskilt stark om den skattskyldige före avresan använt bostaden som permanentbostad.

En fritidsbostad ska normalt inte betraktas som ett anknytningsmoment. Innehav av hus som är klassificerade som fritidshus men som är belägna i attraktiva områden och inrättade för åretruntbruk bör dock få betydelse vid den samlade bedömningen (prop. 1984/85:175 s. 13). Med "bostad för åretruntbruk" avses en bostad som är så utrustad och kommunikationsmässigt så belägen att det utan vidare är möjligt att bo där året om. En fjällstuga, även om den är vinterbonad och försedd med alla bekvämligheter, bör inte tillmätas samma vikt vid bedömningen som t.ex. en fastighet belägen i en storstadsregion. Detsamma gäller en sommarbostad som är utrustad för åretruntbruk men belägen på sådan plats, t.ex. en ö i skärgården, att den endast med svårighet eller inte alls kan nås under vissa tider på året. Hur den skattskyldige faktiskt använder fritidsbostaden efter utflyttningen synes ha mindre betydelse. Avgörande torde vara möjligheterna att utnyttja bostaden med hänsyn till standard och läge (RÅ 1974 ref. 97). En anknytning till Sverige enbart i form av innehav av en fritidsbostad torde dock knappast anses väsentlig även om bostaden är inrättad för åretruntbruk (RÅ 1987 not. 829 och RÅ 1992 not. 367, se även SkU 1984/85:59). Om fritidsbostaden å andra sidan använts som åretruntbostad före utflyttningen är detta

givetvis en omständighet som talar för att väsentlig anknytning föreligger. En "semesterbostad" som tidigare använts för varaktigt boende av den skattskyldige och hans familj bör jämställas med en vanlig permanentbostad (RÅ 1989 ref. 118). Det nu sagda innebär att den kod fastigheten åsatts vid fastighetstaxeringen inte är styrande för bedömningen. Denna ska göras utifrån de faktiska förhållandena.

En norsk medborgare hade tillsammans med sin svenska hustru varit bosatt i Sverige under många år. Deras gemensamma bostadsfastighet skulle säljas i samband med utflyttning till Norge och det kunde ifrågasättas om mannen efter flyttningen hade anknytning till Sverige genom hustruns förvärv av en annan mindre villafastighet i området. SRN uttalade att den nya fastigheten fick anses utgöra en stark anknytningsfaktor till Sverige. Med hänsyn till att mannen var norsk medborgare, att paret förvärvat en ny familjebostad i Norge där de ämnade bosätta sig, att mannen inte kom att ha kvar några ekonomiska engagemang i Sverige och att den nyförvärvade fastigheten skulle disponeras som fritidshus under en begränsad tid varje år fann nämnden dock att fastigheten vid en samlad bedömning inte kunde tillmätas sådan betydelse att mannen efter utflyttningen skulle anses bosatt här. RR delade nämndens bedömning (RÅ 1997 not. 197).

En svensk medborgare var anställd av SAS och flyttade den 1 augusti 1989 med sin familj till Indonesien. 1992 flyttade han till Moskva, 1995 till USA och han hade därefter för avsikt att flytta till Nya Zeeland. Förutom att han behållit sitt svenska medborgarskap hade han behållit sin permanentbostad i Sverige. Med hänsyn härtill och med beaktande av den tid han vistats utomlands fick han under beskattningsåret 1994 anses ha haft sådan väsentlig anknytning till Sverige att han var obegränsat skattskyldig här (RÅ 2002 ref. 70).

I det aktuella fallet hade den 1 augusti 1994 längre tid än fem år förflutit från dagen för avresan från Sverige. Innehav av tidigare permanentbostad i Sverige har således här medfört att väsentlig anknytning till Sverige förelåg även efter femårsperiodens utgång.

Familj i Sverige

Den omständigheten att den utflyttades familj bor kvar i Sverige utgör ett mycket starkt anknytningsmoment. Med familj avses i detta sammanhang make och minderåriga barn. En person som haft varaktig bostad i utlandet har, främst med hänsyn till att hans hustru varit bosatt i Sverige, inte ansetts ha visat att han saknat väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 1976 ref. 116). En anknytning som enbart består i att barnen vistas i Sverige för att avsluta sin skolgång torde dock inte anses väsentlig om båda

föräldrarna flyttat till utlandet. Om däremot ena maken, t.ex. mannen, flyttar från Sverige medan hustrun stannar kvar i den gemensamma bostaden, bör mannen normalt anses ha väsentlig anknytning hit oavsett var barnen finns och därmed anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta följer för övrigt redan av bostadsinnehavet. Men även om mannen överlåter familjebostaden till hustrun, eller om hustrun i samband med mannens utflyttning skaffar en ny bostad där hon fortsätter bo, torde anknytningen till hustrun kunna utgöra tillräcklig grund för att anse mannen vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Det avgörande är om makarna anses sammanleva, vilket alltså är möjligt även om ena maken vistas utomlands. Skälen för att ena maken stannar kvar i Sverige synes i de flesta fall vara utan betydelse. I praxis har således inte godtagits att maken bor kvar för att få rätt till pension, för att fortsätta sin karriär eller för att vårda en förälder (RÅ 1976 ref. 116, RÅ 1979 Aa 5 och RÅ 1982 Aa 129). I RÅ 1998 not. 67 gjordes bedömningen att mannen saknade väsentlig anknytning till Sverige trots att hans hustru under en flerårig övergångsperiod, fram till sin pensionering, skulle arbeta och bo här under arbetsveckorna. Omständigheter som talade mot väsentlig anknytning var att den gemensamma fastigheten i Sverige såldes och att en ny gemensam permanentbostad förvärvades i det andra landet. I fallet rörde det sig om en utländsk medborgare som flyttade tillbaka till sitt tidigare hemland.

Så länge ett äktenskap inte är upplöst presumeras sammanlevnaden mellan makarna inte har upphört. Eventuella uppgifter om söndring i ett bestående äktenskap bör därför vara väl underbyggda för att inverka på bedömningen. I ett utflyttningsfall (RÅ 2003 ref. 52) planerade en man, efter separation från sin tidigare hustru, att företa frekventa resor hit, ca 60 dagar per år i anslutning till helger, för umgänge med ett gemensamt minderårigt barn. Detta förhållande har inte ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige. Beträffande utländska medborgare som flyttar tillbaka till sitt hemland kan situationen vara den, att personen i fråga inte avser att återvända till Sverige över huvud taget, samtidigt som maken bor kvar här och inte har några planer på att utvandra till det andra landet. I sådana fall bör anknytningen till Sverige möjligen anses mindre stark, även om äktenskapet formellt består.

Näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang i Sverige

Om någon efter utflyttning från Sverige är engagerad i näringsverksamhet här i landet kan detta förhållande vara tillräckligt för att man ska anse honom obegränsat skattskyldig här. Det är i princip ovidkommande om verksamheten bedrivs som enskild firma eller i bolagsform, men verksamhetens omfattning bör

givetvis tillmätas betydelse. Det krävs inte att den skattskyldige faktiskt deltar i ledningen av företaget. En förutsättning är dock att personen i fråga har ekonomiska intressen i företaget och att han därigenom direkt eller indirekt kan utöva ett verkligt inflytande över verksamheten.

I RÅ 2001 not. 41 innehade sökanden uppdrag som koncernchef, VD och styrelseledamot i ett svenskt bolag som ingick i en större internationellt verksam koncern. Han skulle efter utflyttning från Sverige erhålla ersättning för posten som VD i bolaget motsvarande ca 20 dagars arbete årligen. Vidare ägde sökanden aktier i bolaget dels direkt, dels, tillsammans med sin maka, indirekt via ett av dem helägt holdingbolag. Trots att aktieposterna betingade ett avsevärt ekonomiskt värde ansågs de i förhållande till bolagets totala kapital ringa och deras röstvärde obetydligt. RR fann att det var genom uppdragen i bolaget och inte genom det ekonomiska engagemanget som sökanden utövade inflytande över koncernens och bolagets verksamhet. Aktieägandet genom holdingbolaget utgjorde en ren kapitalplacering. Nämnda anknytningsfaktorer ansågs inte var för sig eller sammantaget ge väsentlig anknytning till Sverige.

En person som efter utflyttning behåller samtliga aktier i ett svenskt bolag kan anses ha väsentlig anknytning till Sverige även om han inte ingår i styrelsen och även om företaget leds av anställd personal (RÅ 1982 Aa 141). Det är inte nödvändigt att den skattskyldige är majoritetsägare. Även ett innehav av 25 procent av aktierna i ett familjeföretag har ansetts medföra beaktansvärt inflytande (RÅ 1974 ref. 97).

En svensk medborgare ansågs, med hänsyn till aktieinnehav om 15,5, 24,3 och 25 procent i tre svenska bolag, ekonomiskt engagerad i Sverige och därmed ha väsentlig anknytning hit efter utflyttning. Detsamma gällde om personen avstod från styrelseuppdrag i svenska bolag (RÅ 2001 not. 1).

En person innehade tillsammans med sin sambo 12.8 procent av såväl ägarandel som röstetal i ett svenskt aktiebolag, vilket ansågs innebära väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. SKV har begärt fastställelse av förhandsbeskedet (SKV:s rättsfallsprotokoll 2004/01).

I ett annat fall har ett aktieinnehav av endast 10 procent i ett renodlat familjebolag ansetts tillräckligt trots att den skattskyldige inte var aktivt engagerad i företaget (RÅ 1979 Aa 58). Vid bedömningen bör sannolikt hänsyn i första hand tas till aktiernas eller andelarnas röstvärden. Innehav av 10 procent av aktierna i ett aktiebolag medförde inte väsentlig anknytning till Sverige, trots att ytterligare 10 procent ägdes av hustruns systerson, tillika

VD i bolaget, eftersom resterande 80 procent ägdes av ett börsnoterat bolag (RÅ 2001 not. 113).

Av intresse är givetvis också den skattskyldiges direkta deltagande i verksamheten, t.ex. som styrelseledamot i bolaget. Dessutom gäller att även närståendes engagemang kan tillmätas betydelse. Ett kollektivt innehav på 38 procent av aktierna i ett familjeföretag, huvudsakligen via den skattskyldiges barn, har således beaktats vid bedömningen (RÅ 1972 ref. 46). I ett senare rättsfall fästes särskilt avseende bl.a. vid att den skattskyldige tog del i driften av ett jordbruk genom ett aktiebolag som ägdes av ett omyndigt barn (RÅ 1989 ref. 118). Även andra tillgångar än aktier och andelar kan beaktas, som t.ex. konvertibla skuldebrev, optionsrätter och reverser på större belopp. Det måste dock vara fråga om tillgångar som medför inflytande i näringsverksamhet i Sverige och detta inflytande ska vara väsentligt.

Rena kapitalplaceringar bör inte påverka bedömningen (prop. 1984/85:175 s. 14). Myndigt barns mindre innehav av aktier (drygt 8 procent och köpoptioner till drygt 7 procent) i faderns bolag, medförde inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning (RÅ 2001 not. 2).

Fastighet i Sverige

Innehav av fast egendom i Sverige medför i många fall stark anknytning hit. En villafastighet är normalt också en åretruntbostad. Här utgör bostadsfunktionen självfallet det viktigaste anknytningsmomentet. Det som ovan sagts om bostäder i allmänhet gäller givetvis även om bostaden är inrymd i ett småhus. Innehav av en obebyggd villatomt torde dock endast ha marginell betydelse vid bedömningen av skattskyldigheten. Ett fastighetsinnehav i Sverige kan även utgöra grund för näringsverksamhet som bedrivs här. Om bostad saknas på fastigheten och den ekonomiska aktiviteten är obetydlig torde emellertid innehavet av fastigheten som sådant framstå som den huvudsakliga anknytningsfaktorn. Detta bör gälla t.ex. beträffande innehav av skogs- eller jordbruksfastigheter utan nämnvärd omsättning. I sådana fall torde anknytningen till Sverige vara relativt svag. Anknytningen blir givetvis starkare om näringsverksamheten har större omfattning och om den skattskyldige direkt eller indirekt deltar i driften. Om fastighetens värde och omsättningens storlek är mera betydande kan dessa omständigheter tillsammans bidra till att anknytningen framstår som väsentlig (RÅ 1989 ref. 118).

Omfattande innehav av industri- eller hyresfastigheter i Sverige tyder på att anknytningen hit kan vara väsentlig. Anknytningens styrka torde i första hand få bedömas med utgångspunkt i fastighetsvärde och omsättning.

Innehav av affärs- och hyresfastigheter med taxeringsvärde på över tolv milj. kr och med en omsättning överstigande tre milj. kr har medfört att den skattskyldige ansetts ha väsentlig anknytning till Sverige. Att det var fråga om ett indirekt fastighetsinnehav via handelsbolag som till hälften ägdes av hustrun gjorde inte anknytningen svagare (RÅ 1989 ref. 103). Ett indirekt ägande av bl.a. ett fastighetsförvaltande bolag som innehade fastigheter till ett sammanlagt taxeringsvärde på drygt 41 milj. kr, har ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 2002 not. 114). I ett annat fall blev utgången den motsatta. Ett innehav av två hyresfastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på drygt tre milj. kr och med en omsättning knappt överstigande en milj. kr ansågs inte utgöra väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 1989 ref. 18). Avgörande för bedömningen i det senare fallet synes ha varit att den skattskyldige upplåtit förvaltningen av fastigheterna till ett fristående företag. Om den skattskyldige inte tar del i förvaltningen kan ett fastighetsinnehav sannolikt betraktas som en huvudsakligen passiv kapitalplacering.

Liknande förhållanden

Även andra omständigheter än de i lagen uppräknade kan tänkas påverka bedömningen. Det måste dock vara fråga om liknande förhållanden som är jämförbara med de tidigare nämnda. Begreppet väsentlig anknytning får inte tolkas extensivt. Det betyder t.ex. att innehav av kapitalplaceringsaktier i börsnoterade bolag inte ska tillmätas någon betydelse även om det är fråga om stora poster. Detsamma gäller innehav av obligationer och bankmedel som inte medför inflytande i näringsverksamhet. Likaså bör den omständigheten att en i utlandet bosatt person ärver fastighet, näringsverksamhet eller bostad i Sverige inte ensamt leda till att skattskyldigheten ändras. Att en person tillfälligt vistas i Sverige för affärer, semester e.d. bör inte heller påverka bedömningen. Att en person uppbär pension från Sverige bör inte tillmätas större vikt, inte ens om pensionen utbetalas av tidigare arbetsgivare.

Om däremot den skattskyldige har behållit sin anställning hos arbetsgivare i Sverige och vistas utomlands under tjänstledighet för att t.ex. anlitas i arbetsprojekt som till sin natur är tidsbegränsat eller för att utföra arbete i utlandet för arbetsgivarens räkning kan det finnas skäl att ta hänsyn till detta. Även vissa uppdrag med anknytning till svenska företag bör beaktas. Särskilt avseende bör fästas vid den skattskyldiges styrelseuppdrag i svenska bolag, i synnerhet om uppdragen gäller familjeföretag. Att den skattskyldige efter en utflyttning behåller sina möbler magasinerade i Sverige tyder på att han inte har för avsikt att lämna landet för gott.

Hur den skattskyldige agerat när det gäller att anmäla utflyttning

är inte avgörande för bedömningen av skattskyldigheten om han ska anses obegränsat skattskyldig här eller inte. Det är de faktiska omständigheterna som är avgörande. När det gäller anmälan om utvandring, liksom agerande gentemot exempelvis försäkringskassan är det av vikt att beakta att man såväl inom folkbokförings- som inom socialförsäkringslagstiftningen använder bosättningsbegrepp som inte är jämförbara med det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Att notera är dock att skatteregistret med automatik styrs av folkbokföringen om inte en särskild skatteregistrering sker när en person utvandrat. Ett ställningstagande bör tidigt tas till om en person som utvandrat ska skatteregistreras. Huruvida personen fortsättningsvis ska vara skatteregistrerad får bedömas löpande.

Även närståendes förhållanden kan inverka på bedömningen. En familj med föräldrar och omyndiga barn behandlas som en enhet. Om t.ex. ena maken äger bostad, fastighet eller bolagsandelar i Sverige kan detta medverka till att andra maken anses ha väsentlig anknytning hit under förutsättning att makarna sammanlever (RÅ 1972 A 47, RÅ 1974 A 738 och RÅ 1989 ref. 103). På motsvarande sätt kan barnens innehav av tillgångar i Sverige få betydelse vid prövningen av frågan om föräldrarnas bosättningsstatus (RÅ 1972 ref. 46). Myndiga barns intressen i Sverige bör dock inte påverka bedömningen (RÅ 1989 ref. 118 och RÅ 2001 not. 2). Detta senare gäller givetvis inte om rena bulvanförhållanden kan konstateras. En fader som överlåtit alla rättigheter till sin bostad och sitt bohag till sina barn har inte ansetts sakna väsentlig anknytning till Sverige i ett fall då barnen inte tagit egendomen i besittning och bostaden i praktiken stått till faderns förfogande på samma sätt som tidigare (RÅ 1975 Aa 909).

2.1.2.3.1 Återbosättning

Reglerna om väsentlig anknytning har givetvis störst betydelse i utflyttningsfallen, främst i omedelbar anslutning till avresan från Sverige och tiden närmast därefter. Bestämmelserna har dock utformats så att den som tidigare varit bosatt här kan få sådan väsentlig anknytning hit att han anses bosatt här utan att han flyttar tillbaka. Detta gäller även om han tidigare ansetts bosatt utomlands och oavsett när utflyttning skett. En person som flyttat utomlands med sin make för mer än fem år sedan har ansetts få väsentlig anknytning till Sverige när maken återflyttat hit och anskaffat bostadslägenhet (RÅ 1989 not. 443). Det ligger emellertid i sakens natur att utlandsbosättningens varaktighet bör påverka bedömningen. Varje enskild anknytningsfaktor bör rimligen minska i styrka ju längre tid bosättningen i utlandet pågått. Enbart den omständigheten att en sedan många år utflyttad per-

son anskaffar bostadslägenhet för tillfälliga besök i Sverige har inte ansetts medföra väsentlig anknytning hit (RÅ 1987 not. 800, not. 801 och RÅ 1989 not. 276). Även i dessa fall hade mer än fem år förflutit från dagen för avresan från Sverige. I RÅ 2002 ref. 99 har innehavet av en svensk statlig tjänst (doktorandtjänst) inte ansetts utgöra ett anknytningsmoment för återbosättning till Sverige.

2.1.2.3.2 Femårsregeln

Vid tillämpning av bestämmelserna om väsentlig anknytning gäller en särskild bevisbörderegel, den s.k. femårsregeln (3 kap. 7 § 2 st. IL). Femårsregeln innebär att den som flyttar ut från Sverige under en femårsperiod efter dagen för avresan själv måste visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige för att inte bli betraktad som obegränsat skattskyldig här. Efter femårsperiodens utgång övergår bevisbördan på SKV för att den skattskyldige har sådan väsentlig anknytning till Sverige att han ska anses obegränsat skattskyldig här. Femårsregeln gäller såväl svenska som utländska medborgare. För utländska medborgare krävs dock att de dessförinnan varit bosatta eller stadigvarande vistats här under sammanlagt minst tio år. Den skattskyldige ska i princip fullgöra sin bevisskyldighet varje år för sig, oberoende av hur bedömningen utfallit för tidigare beskattningsår. För den som saknar eller har ringa anknytning till Sverige torde det bli aktuellt att prestera sådana bevis först när SKM ifrågasätter hans skatterättsliga bosättning (prop. 1984/85:175 s. 15), numera den begränsade skattskyldigheten. Under punkten 2.1.2.3 väsentlig anknytning och kantrubrik åretruntbostad i Sverige, finns en redogörelse för RÅ 2002 ref. 70. Av detta mål kan slutsatsen dras att innehav av tidigare permanentbostad i Sverige kan medföra väsentlig anknytning till Sverige även efter femårsperiodens utgång.

2.1.2.4 Tidpunkten för skattskyldighetens förändring

”Kvalificerad” obegränsad skattskyldighet

Med ”kvalificerad” obegränsad skattskyldighet avses skattskyldighet som har sin grund i bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige.

Det avgörande vid prövningen av frågan om den skattskyldige är bosatt i Sverige torde vara dels om personen behåller sin bostad i Sverige, dels om bosättningen i utlandet är varaktig. Det är individens faktiska bosättning som prövas. Omständigheter som talar för att personen har väsentlig anknytning till Sverige prövas först när det är klarlagt att personen inte är bosatt här. Kravet på varaktig bosättning utomlands vid tillämpningen av skatteförfattningarna får anses uppfyllt om en från Sverige utflyttad person

under minst ett års tid har sin bostad i utlandet och inte regelmässigt tillbringar dygnsvilan i Sverige.

Utflyttning från Sverige

Detta innebär att en person som flyttar från Sverige till ett annat land och anskaffar fast bostad där får anses upphöra att vara bosatt i Sverige vid avresan härifrån, om det står klart att bosättningen i utlandet pågår under längre tid än ett år. Prövningen görs i efterhand vid taxeringen och grundas enbart på objektiva fakta rörande den skattskyldiges bosättningsförhållanden. Även om den skattskyldige skulle ha bostad, familj och betydande ekonomiskt engagemang i Sverige, så medför dessa omständigheter således inte att han har sin bosättning i Sverige i en situation där han är varaktigt bosatt utomlands under längre tid än ett år. Bostad, familj och ekonomiskt engagemang här i landet är däremot faktorer som starkt talar för att personen har väsentlig anknytning till Sverige. I fall där den skattskyldige bibehåller sådan väsentlig anknytning till Sverige efter avresan härifrån får han räkna med att behandlas som obegränsat skattskyldig. Men det innebär inte att personen är bosatt i Sverige enligt 3 kap. 3 § 1 st. 1 IL.

Den exakta avresedagen är, med hänsyn till femårsregeln, viktig att fastställa. Den skattskyldiges egna upplysningar måste givetvis i första hand beaktas. När tillförlitlig utredning saknas kan uppgifter från folkbokföringen vara vägledande. Dagen för anmälan om utflyttning eller dagen för avregistrering från folkbokföringen är dock inte avgörande för bedömningen. Det är den faktiska avresedagen som är den relevanta tidpunkten. Det torde i vissa fall inte ens vara nödvändigt att den skattskyldige gjort anmälan om flyttning till utlandet för att avresa ska anses ha skett (RÅ 1984 1:33).

Om det står klart att en person efter utflyttning från Sverige inte längre ska anses bosatt i Sverige eller stadigvarnade vistas här upphör den obegränsade skattskyldigheten i och med avresan från Sverige. Anses han därefter obegränsat skattskyldig här på grund av reglerna om väsentlig anknytning gäller obegränsad skattskyldighet till dess att anknytningen till Sverige inte längre kan betraktas som väsentlig. För den som anses återbosatt i Sverige på grund av att han skaffat sig väsentlig anknytning hit föreligger obegränsad skattskyldighet från den tidpunkt anknytningen blivit så stark att den framstår som väsentlig.

Inflyttning till Sverige

Vid inflyttning till Sverige inträder obegränsad skattskyldighet från dagen för ankomsten hit. Den som stadigvarande vistas här i landet anses obegränsat skattskyldig från första dagen av den sammanhängande vistelsen här.

2.1.2.5 Inverkan av skatteavtal

Den omständigheten att en person betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern svensk rätt, utesluter inte att han vid tillämpning av skatteavtal kan anses äga hemvist i annat land (se vid artikel 4 i avsnitt 8.3.3). Inkomst och förmögenhet som Sverige enligt avtalet har beskattningsrätten till ska dock i sådant fall beskattas enligt bestämmelserna för obegränsat skattskyldiga, se RÅ 1996 ref. 38. Lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal är upphävd (2000-01-01) i och med ikraftträdandet av IL. Den tidigare lagen har ansetts onödig med hänsyn till RÅ 1996 ref. 38.

2.1.2.6 Bosättningsutredning

I utflyttningsfall gäller att SKV inom vars distrikt den skattskyldige har sin hemortskommun vid tiden för utflyttningen ska ta ställning till frågan om hans skattskyldighet för tiden efter avresan från Sverige. Med hemortskommun avses den kommun där personen författningsenligt ska vara folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet ska fattas. För den som har varit bosatt eller stadigvarande vistats här i landet under någon del av det år då beslut ska fattas men som inte ska ha varit folkbokförd här den 1 november året före avses med hemortskommun den kommun där personen först varit bosatt eller stadigvarande vistats. För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig avses med hemortskommun den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före det år då beslutet ska fattas. Saknas behörig myndighet fattas beslutet av SKV region Stockholm. En bosättningsutredning ska därför regelmässigt göras. För detta ändamål har en särskild blankett tagits fram (SKV 2704). Utredningen ska belysa alla relevanta frågor om personens anknytning till Sverige och förbindelser med det andra landet.

2.1.2.7 Bosättningsintyg

Det är särskilt viktigt att fastställa om den utflyttade anses bosatt i det främmande landet enligt dess lagstiftning. Intyg eller annat bevis om obegränsad skattskyldighet i det andra landet, utfärdat av myndighet där, ska däremot, med hänsyn till RR:s ställningstagande i RÅ 2002 ref. 70 m.fl. notisfall, inte fordras in. Av RÅ 2002 not. 153 framgår dock att den skattskyldige inom ramen för femårsregeln inte kan undandra sig att i utredningshänseende besvara frågor om sina bosättningsförhållanden. Intyg om bosättningstillstånd, uppehållstillstånd, inskrivning i folkregister eller bestyrkt utdrag ur

sådant register underlättar givetvis bedömningen av om en person rent faktiskt är bosatt i det andra landet. Det är emellertid viktigt att tänka på att det i vissa stater kan vara svårt och ibland omöjligt att få godtagbara intyg från myndigheterna. Folkbokföring och folkregister finns inte i alla länder. Bosättningstillstånd eller permanent uppehållstillstånd beviljas i många stater först efter flera års faktisk bosättning och stadigvarande vistelse i landet. Ett tidsbegränsat uppehållstillstånd är därför i praktiken ofta den enda officiella dokumentationen rörande bosättningen i det andra landet som den skattskyldige kan uppvisa efter utflyttningen.

Internordisk flyttning

Vid flyttning inom Norden krävs inte uppehållstillstånd. Det är tillräckligt med ett internordiskt flyttningsbetyg som utfärdas av svensk folkbokföringsmyndighet när någon anmäler utflyttning till annat nordiskt land. Avregistrering från svensk folkbokföring får ske endast om inflyttningen i det andra landet bekräftas genom internordiskt flyttningsbevis från registreringsmyndighet där. Samarbetet mellan de nordiska ländernas folkbokföringsmyndigheter är normalt så effektivt att särskilt intyg eller bevis om bosättning i det andra landet inte behöver fordras in i skatteärenden om det framgår att den skattskyldige blivit avförd från folkbokföringen i Sverige.

Flyttning inom EU

Efter EU-inträdet erhåller svenska medborgare, generellt sett, lättare uppehållstillstånd för vistelse i någon av medlemsstaterna. Intyg om detta kan också vara av värde vid bedömningen av om en person faktiskt är bosatt i den andra staten.

2.2 Obegränsad skattskyldighet

3 kap. 9-11, 13 §§ IL
SOU 1962:59, prop. 1966:127, BevU54, SFS 1966:729
DsJu 1983:13, prop. 1984/85:175, SkU59, SFS 1985:362
Prop. 1993/94:90, SkU10, SFS 1993:1515
Prop. 1998/99:124, KU5, SFS 1999:933

3 kap. 12 § IL
Prop. 1992/93:217, SkU35, SFS 1993:526
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341

Obegränsad skattskyldighet gäller för fysiska personer som är bosatta i Sverige, dvs. som har sin faktiska bosättning här, som stadigvarande vistas här eller som har väsentlig anknytning hit. Obegränsad skattskyldighet innebär att den skattskyldiges

samtliga inkomster i princip beskattas i Sverige oavsett varifrån de härrör. Den svenska beskattningsrätten kan emellertid vara begränsad till följd av bestämmelser i skatteavtal.

2.2.1 Tjänsteinkomster

I såväl intern skattelagstiftning som i skatteavtal finns bestämmelser som begränsar Sveriges möjligheter att beskatta tjänsteinkomster som uppbärs av den som är obegränsat skattskyldig här.

2.2.1.1 Sexmånaders- och ettårsregeln

Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som arbetar utomlands kan under vissa förutsättningar bli undantagen från skattskyldighet i Sverige på utlandsinkomsten, se 3 kap. 9-13 §§ IL. Undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands förutsätter bl.a.

– att anställning och vistelse utomlands varar i minst sex månader och till den del inkomsten beskattats i verksamhetslandet, eller

– att anställning och vistelse utomlands varar i minst ett år i samma land, även om inkomsten inte har beskattats i verksamhetslandet om detta beror på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal.

Sexmånaders- och ettårsregeln gäller endast för anställda och således inte för egenföretagare.

Anställda i offentlig tjänst

För den som är anställd hos staten, landsting, kommuner, eller församlingar inom Svenska kyrkan gäller sexmånadersregeln men däremot inte ettårsregeln. Ettårsregeln kan emellertid bli tillämplig på offentliganställda när det är fråga om statlig och kommunal tjänsteexport, dvs. en från övrig offentlig verksamhet klart avgränsad affärsverksamhet. Verksamheten ska således vara skild från den övriga verksamheten samt drivas med ett vinstsyfte och på ett affärsmässigt sätt (prop. 1993/94:90 s. 100). Möjligheten att få tillämpa ettårsregeln vid tjänsteexport infördes som ett tillägg till ettårsregeln. Av prop. 1993/94:90 s. 107 framgår att den anställde från arbetsgivaren bör inhämta en redogörelse som styrker att fråga är om tjänsteexport. Denna redogörelse bör vidare innehålla en beskrivning av projektets syfte, omfattning och finansiering samt även uppgift om förekomsten av proceduravtal eller annan anledning till att inkomsten inte beskattas i verksamhetsstaten. Anställning hos statligt rörelsedrivande bolag räknas inte som offentlig tjänst. Exempel på statligt rörelsedrivande bolag finns i SJ-koncernen.

Ombordanställda

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller inte beträffande an-

på fartyg/luftfartyg

ställda ombord på svenskt fartyg eller ombord på svenskt, danskt eller norskt luftfartyg. För land- och markanställd personal är reglerna däremot tillämpliga.

Ombordanställda på utländskt fartyg

Den som har anställning ombord på ett utländskt fartyg är undantagen från skattskyldighet om

- vistelsen utomlands varar i minst 183 dagar sammanlagt under en tolvmånadersperiod, och
- arbetsgivaren är obegränsat skattskyldig i Sverige, samt
- fartyget huvudsakligen går i oceanfart.

Utlandsvistelsen för ombordanställda behöver alltså inte vara sammanhängande under en period. Det är antalet dagar av faktisk utlandsvistelse under en tolvmånadersperiod som räknas. Reglerna om kortare avbrott i 3 kap. 10 § IL gäller inte ombordanställda.

Med oceanfart avses

- fart i utomeuropeiska farvatten med undantag för fart på orter vid Medelhavet och Svarta havet, på Nordafrikas västkust norr om 22 grader nordlig bredd, på Kanarieöarna och på ön Madeira, och
- fart i europeiska farvatten norr eller väster om linjen Trondheimsfjorden – Shetlands nordspets, därifrån västerut till 11 grader västlig bredd, längs denna longitud till 48 grader nordlig bredd.

Till oceanfart räknas inte sjöfart inom Sverige, på Östersjön och Nordsjön, längs Europas kust samt i Medelhavet och Svarta havet. Fart på Marocko, Västsahara, Kanarieöarna och ön Madeira räknas inte heller som oceanfart.

Sexmånadersregeln

Sexmånadersregeln är tillämplig om anställning och vistelse i utlandet varat minst sex månader och inkomsten har beskattats i verksamhetslandet. Det ställs inga krav på att tjänstgöringen ska fullgöras i ett och samma land utan regeln kan bli tillämplig även om arbetet utförs i flera olika länder. Det kan också vara fråga om flera olika anställningar. Det avgörande är att beskattning sker i respektive verksamhetsland. Skattefriheten omfattar endast den del av lönen som faktiskt beskattats i utlandet. Har utlandstjänstgöringen omfattat två länder men har endast det ena landet beskattat inkomsten som uppburits därifrån, beskattas inkomsten från det andra landet i Sverige medan den inkomst som beskattats i verksamhetslandet skattebefrias. Skatteuttagets storlek har ingen betydelse men det ska vara fråga om en inkomstskatt på lönen. Med lön avses även sådana förmåner som

exempelvis fri bil och fri bostad som åtnjutits i verksamhetslandet under samma period som lönen avser. Förmåner, utöver lönen, som har åtnjutits i Sverige omfattas inte av skattefriheten, såvida inte verksamhetslandet beskattat även dessa förmåner.

KRNS har i dom den 20 juni 2002, mål nr 5390-2001, funnit att sexmånadersregeln är tillämplig vid anställning och vistelse under 183 dagar i Republiken Korea, trots att inkomsten enligt skatteavtalet endast skulle beskattas i hemviststaten, i detta fall Sverige. Inkomsten kom dock att beskattas i Republiken Korea i strid med det svensk-koreanska skatteavtalet. SKV överklagade domen, men RR har beslutat att inte medge prövningstillstånd i målet.

SKV har hemställt om lagändring, se skrivelse den 23 juni 2003. Verket anser att lagtexten bör förtydligas så att det klart framgår att inkomsten, för att den ska undantas från beskattning i Sverige, har beskattats i arbetsstaten i enlighet med gällande skatteavtal och intern lagstiftning i den andra staten.

Beviskrav

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget (SKV 4303). Till ansökan bör vara fogat dels anställningsavtal, dels intyg som visar att skatt kommer att betalas i verksamhetslandet. Har någon skatt inte betalats i verksamhetslandet när ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag sker kan arbetsgivaren lämna t.ex. ett intyg om att inkomsten kommer att beskattas. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär ett preliminärt ställningstagande till att sexmånadersregeln är tillämplig. Om anställningstiden förlängs mot vad som ursprungligen uppgavs bör en förnyad ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag göras. Det slutgiltiga ställningstagandet sker av SKV vid den årliga inkomsttaxeringen. Det är den skattskyldige som ska visa att beskattning skett i utlandet. Detta kan t.ex. göras genom uppvisande av kvitto eller intyg på att slutlig inkomstskatt tagits ut i verksamhetslandet. Handlingen ska vara utfärdad av beskattningsmyndighet i landet (prop. 1989/90:-110 s. 386 f.).

-ändrad beräkning för skatteavdrag

-slutlig taxering

-kontrolluppgift

Arbetsgivare, som utbetalat ersättning vilken preliminärt är skattebefriad, redovisar densamma på gul kontrolluppgift, vilket medför att inkomsten inte förtrycks på den förenklade deklarationen. Även om SKV beslutat om ändrad beräkning av skatteavdrag under inkomståret eller om det har varit fråga om utländsk arbetsgivare, som inte har gjort något skatteavdrag eller lämnat kontrolluppgift, är den skattskyldige deklarationsskyldig på samma villkor som den som arbetar i Sverige, så länge han är obegränsat skattskyldig. I självdeklarationen måste sådana upp-

-deklarations-skyldighet

lysningar lämnas som gör det möjligt för SKV att bedöma om sexmånadersregeln är tillämplig. Detta kan lämpligen göras under särskilda upplysningar eller i bilaga till deklarationen.

Ettårsregeln

Har anställningsinkomsten inte beskattats i verksamhetslandet kan skattebefrielse ändå medges i Sverige enligt ettårsregeln. Som förutsättning för undantag från skattskyldighet gäller att anställning och vistelse utomlands varat sammanhängande minst ett år. Till skillnad från vad som gäller vid tillämpning av sexmånadersregeln ska utlandsarbetet ha fullgjorts i ett och samma land. Dessutom krävs att inkomsten ska vara skattebefriad i verksamhetslandet antingen enligt verksamhetslandets interna lagstiftning eller genom avtal med den aktuella staten eller särskilt beslut av myndighet i landet i fråga eller på grund av att bestämmelser om beskattning saknas. Är skattebefrielsen i verksamhetslandet beroende av bestämmelser i skatteavtal som Sverige ingått med landet i fråga, är ettårsregeln inte tillämplig.

Med "avtal" avses s.k. proceduravtal som ingås med biståndsländer och avser biståndsarbete och liknande, avtal med statshandelsländer samt andra avtal om skattebefrielse i särskilda fall. När det gäller exempelvis proceduravtal är det viktigt att konstatera att den skattskyldige verkligen omfattas av den personkrets som återges i avtalet och att han arbetar i ett projekt som täcks av proceduravtalet. Swedish International Development Authority (SIDA) kan lämna upplysningar om länder med vilka Sverige har tecknat proceduravtal. SIDA kan själv vara arbetsgivare vid biståndsarbete men anlitar även underentreprenörer, om vilka organisationen kan lämna upplysningar. Nedan följer en förteckning över de länder som Sverige enligt SIDA hade proceduravtal med den 2 februari 2004. Observera att avtal även kan ha förekommit under tidigare tidsperioder och att nuvarande avtal kan komma att förlängas.

Land		**Giltighetstid**
Albanien		2001-04-05 -- 2005-12-31
	Nytt avtal	
Angola		1996-07-01 -- 2004-12-31
Bangladesh		1991-07-01 -- 1993-12-31
	Förhandl pågår	
Bolivia		2001-01-01-- 2005-12-31
Bosnien		2000-09-01 -- tillsvidare
Eritrea (MoU)		1997-11-24 -- 2001-12-31
Etiopien		1994-07-01 -- 2002-03-30
	Nytt avtal	2002-04-01 -- 2006-12-31
Honduras		1996-01-01 -- 2002-12-31
	Nytt avtal	2003-01-01 -- 2007-12-31
Indien		1992-07-01 -- 2004-12-31
Serbien, Montenegro		2001-11-01 -- 2006-12-31
Kambodja		1997-01-01 -- 2001-12-31
	Nytt avtal	2002-01-01 -- 2005-12-31
Kenya		1999-07-01 -- 2004-06-30
Kosovo		2003-03-11 -- tillsvidare
Laos		1996-07-01 -- 2001-12-31
	Nytt avtal	2002-01-01 -- 2006-12-31
Makedonien		2003-01-01 -- 2007-12-31
Moçambique		1997-10-01 -- 2003-06-30
		Förlängt t o m 2003-12-31
Moldavien		2003-10-01 -- 2008-12-31
Namibia		1995-07-01 -- 2003-12-31
	Förhandl pågår	
Nicaragua		1998-01-08 -- 2003-06-30
	Nytt avtal	2003-07-01 -- 2009-06-30
Sri Lanka		1998-03-11 -- 2003-12-31
		Förlängt t o m 2004-02-29
Sydafrika		1996-10-17 -- 2001-10-17
	Nytt avtal	2001-09-01 -- 2005-12-31
Tanzania		1997-01-01 -- 2003-12-31
		Förlängt t o m 2004-12-31
Uganda		1998-07-01 -- 2002-06-30
	Nytt avtal	2002-07-01 -- 2006-06-30
Vietnam		1995-07-01 -- 2001-06-30
	Nytt avtal	2001-10-25 -- 2006-06-30
Zambia		1996-01-23 -- 2005-12-31

*MoU = Memorandum of Understanding

Beviskrav

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet enligt ettårsregeln kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget (SKV 4303). Till ansökan

bör vara fogat dels anställningsavtal, dels intyg som visar att lönen kommer att vara skattefri i verksamhetslandet på sådant sätt som krävs för ettårsregelns tillämpning. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär ett preliminärt ställningstagande till att ettårsregeln är tillämplig. Om anställningstiden förlängs mot vad som ursprungligen uppgavs bör en förnyad ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag göras. Det slutgiltiga ställningstagandet sker av SKV vid den årliga inkomsttaxeringen. Det är den skattskyldige som med intyg eller motsvarande ska visa att han blivit skattebefriad i verksamhetslandet på sådan grund att ettårsregeln är tillämplig.

- ändrad beräkning för skatteavdrag

- slutlig taxering

- kontrolluppgift

Kontrolluppgift ska lämnas om utgiven ersättning och förmån utgör intäkt i inkomstslaget tjänst, 6 kap. 1 § LSK. Det är tillräckligt att intäkten som sådan är att hänföra till inkomstslaget tjänst. Även om inkomsten är undantagen från skattskyldighet på grund av sexmånaders- eller ettårsregeln ska kontrolluppgift lämnas. Arbetsgivare, som utbetalat ersättning vilken preliminärt är skattebefriad, redovisar densamma på gul kontrolluppgift, KU 14, vilket medför att inkomsten inte förtrycks på den förenklade deklarationen. Även om beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag har erhållits under inkomståret eller om det har varit fråga om utländsk arbetsgivare, som inte har gjort något skatteavdrag eller lämnat kontrolluppgift, är den skattskyldige deklarationsskyldig på samma villkor som den som arbetar i Sverige, så länge han är obegränsat skattskyldig. I självdeklarationen måste sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt för SKV att bedöma om ettårsregeln är tillämplig. Detta kan lämpligen göras under särskilda upplysningar eller i bilaga till deklarationen.

-deklarations-skyldighet

Antal hembesöksdagar

Sexmånadersregeln eller ettårsregeln är tillämplig om utlandsarbetet varat sammanhängande antingen minst sex månader respektive minst ett helt år. Tiden för utlandsarbetet bryts dock inte av *kortare avbrott* för semester, tjänsteuppdrag eller liknande i Sverige eller i annat land än verksamhetslandet.

Med kortare avbrott i Sverige menas sex dagar per månad eller sammanlagt högst 72 dagar vid ett års utlandsarbete. De intjänade dagarna får läggas ihop och kan tas ut när som helst under utlandstjänstgöringen utom som inledning eller avslutning av anställningen. Besöken i Sverige får aldrig överstiga 72 dagar per helt år om fråga är om en och samma utlandstjänstgöring. Den som arbetar utomlands i två år kan således inte vistas här 144 dagar under det andra året, utan måste fördela vistelsen så att den omfattar högst 72 dagar av varje period om ett år. Någon proportionering av vistelsetiden i Sverige ska inte ske i det fall

viss del av anställningen omfattar endast del av år. Den som arbetar utomlands under t.ex. 17 månader kan vistas totalt 102 dagar i Sverige. Av dessa 102 dagar är det möjligt att förlägga högst 72 dagar i Sverige under de sista fem månaderna av utlandstjänstgöringen, om högst 30 dagar har tagits ut under den första tolvmånadersperioden. Hemresa till Sverige och återresa till verksamhetslandet inkluderas i detta antal dagar. Del av dag i Sverige räknas som hel dag.

För det fall att utlandsvistelsen avbryts för tjänsteuppdrag eller liknande i Sverige, som i och för sig kan anses ha samband med verksamheten i utlandet, kommer de dagar som tillbringas hemma i Sverige att räknas in i antalet hembesöksdagar ovan.

Det förekommer ofta vid utlandsarbete att lördagarna arbetas in och kompensation lämnas i form av ledighet. På oljeplattformar är det vanligt att man arbetar 14 dagar och är ledig lika lång tid. Tillbringas sådan ledig tid regelmässigt utanför verksamhetslandet, t.ex. i Sverige, bryts tillämpligheten av sexmånadersregeln.

Om utlandsvistelsen anses bruten på grund av otillåtet avbrott, men den skattskyldige har uppfyllt kraven på sammanhängande vistelse fram till avbrottet, ska han medges skattebefrielse för tiden fram till avbrottet. Fortsätter därefter vistelsen utomlands börjar ny kvalifikationstid att löpa.

Oförutsedda händelser

Sexmånaders- eller ettårsregeln tillämpas även om ett utlandsarbete måste avbrytas på grund av omständigheter som den skattskyldige själv inte kunnat råda över och det därför skulle vara uppenbart oskäligt att beskatta inkomsten. Detta kan gälla personliga händelser, t.ex. egen eller anhörigs sjukdom eller yttre omständigheter såsom krig, strejk eller liknande. Med sjukdom avses i detta sammanhang inte lindrigare sjukdom som kan behandlas på ort och ställe.

Kriteriet "uppenbart oskäligt" bör tillämpas restriktivt i de fall vistelsen varat endast en kortare tid. Innan hälften av den tid förflutit som erfordras för skattefrihet i Sverige, kan det endast i undantagsfall föreligga omständigheter som gör att det framstår som uppenbart oskäligt att beskatta inkomsten i Sverige. Denna säkerhetsventil bör främst användas när villkoren endast med liten marginal inte blivit uppfyllda beroende på omständigheter som den skattskyldige inte själv kan råda över.

Andra inkomster

Sexmånaders- och ettårsregeln innebär att skattebefrielse endast medges för den i utlandet intjänade anställningsinkomsten. Det saknar betydelse om lönen betalas ut i Sverige eller i utlandet.

Övriga inkomster, som inkomst av näringsverksamhet eller kapital samt förmögenhet, berörs inte av sexmånaders- och ettårs-

regeln utan bedöms enligt vanliga regler och deklareras på vanligt sätt. Inte heller berörs rätten till grundavdrag och allmänna avdrag. Den skattskyldige är fortfarande obegränsat skattskyldig i Sverige och som sådan berättigad till grundavdrag och allmänna avdrag.

Semesterersättning

Den semesterersättning som erhålls på grund av den i Sverige, genom sexmånaders- eller ettårsregeln, skattefria inkomsten av tjänstgöring i utlandet är skattefri även om den erhålls först efter hemkomsten. Den anses åtnjuten under utlandsarbetet och är därför undantagen från beskattning i Sverige. En förutsättning är givetvis att inkomsten har beskattats i verksamhetslandet vid tillämpning av sexmånadersregeln eller är undantagen från beskattning där på samma grunder som gäller för löneinkomsten vid tillämpning av ettårsregeln. Det är även i detta fall den skattskyldiges sak att genom kvitto, intyg eller liknande visa att förutsättningar för skattebefrielse verkligen är för handen.

Inom den privata sektorn, exempelvis byggnadsbranschen, är det vanligt att semesterersättning tjänas in ett år men betalas ut först påföljande år. Den semesterersättning som uppbärs under det första tjänstgöringsåret utomlands har då inte tjänats in på grund av anställning utomlands. Denna semesterersättning ska därför beskattas i Sverige. Det är först det andra årets semesterersättning som möjligen kan komma att skattebefrias i enlighet med sexmånaders- eller ettårsregeln.

Avgångsvederlag, bonus m.m.

Andra retroaktiva ersättningar kan i princip omfattas av skattefriheten enligt sexmånaders- eller ettårsregeln, t.ex. bonus, avgångsvederlag och utbetalning från vinstandelsstiftelse i den mån förmånen intjänats genom arbete i utlandet. Ersättningen måste givetvis vara beskattad i arbetslandet alternativt vara skattebefriad enligt lagstiftning, administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal.

Enligt vad som framgår av RR:s avgörande (RÅ 83 1:58) saknar det betydelse vid tillämpningen av sexmånadersregeln var och när utbetalningen sker av lön som hänför sig till arbete vid utlandstjänstgöring. Den omständigheten att han erhåller lön i förskott respektive efterskott som hänför sig till arbetet i det andra landet medför således inte att inkomsten inte är undantagen från beskattning i Sverige enligt sexmånadersregeln (jfr även RÅ 2002 not. 134).

Sjukpenning

Sjukpenning eller liknande ersättning som betalas ut av försäkringskassan under utlandsvistelsen omfattas inte av sexmånaders- eller ettårsregeln (RÅ 1988 ref. 52). Till den del arbetsgivaren direkt står för sjuklön eller det föreligger s.k. arbetsgivarinträde

torde däremot sexmånaders- eller ettårsregeln vara tillämplig. Detsamma torde också gälla statlig lönegaranti vid konkurs.

Kombination av sexmånaders- och ettårsregeln

En i Sverige obegränsat skattskyldig som uppburit lön av svensk arbetsgivare för utfört arbete på Irland har medgivits skattefrihet enligt sexmånadersregeln för den del av inkomsten som beskattats på Irland, men inte enligt ettårsregeln för den del av inkomsten som var skattebefriad på Irland (KRNS dom den 15 april 2003; mål nr 2414—2416-2002). Domen har överklagats.

Allmänna avdrag

Beskattas inte utlandsinkomsten i Sverige kan det inträffa att allmänna avdrag såsom avdrag för pensionsförsäkring, avdrag för inbetalning på pensionssparkonto och avdrag för underskott för nystartad verksamhet inte kan utnyttjas eftersom ett underskott uppkommer vid beräkning av förvärvsinkomsten. Detta underskott kan inte sparas och utnyttjas mot framtida inkomster.

Skattereduktion

Skattereduktion till följd av uppkommet underskott i inkomstslaget kapital som uppstår till följd av bl.a. skuldräntor kan inte rullas vidare till kommande år till den del skattereduktionen inte har kunnat utnyttjats mot skatt på andra inkomster och fastighetsskatt.

Pensionssparavdrag

När pensionssparavdrag görs som allmänt avdrag får det inte i något fall överstiga skillnaden mellan summan av överskott i inkomstslaget tjänst och näringsverksamhet, och andra allmänna avdrag än pensionssparavdrag enligt 59 kap. 17 § IL. Den del av pensionssparandet som inte kan utnyttjas, trots att det rymts inom avdragsutrymmet, får dock dras av senast vid taxering för sjätte beskattningsåret efter det år då beloppet betalades. Inte heller i detta fall får emellertid avdraget överstiga skillnaden mellan den redovisade inkomsten och andra allmänna avdrag än pensionssparavdrag. Detta torde innebära att en skattskyldig som ett visst år skattebefriats med stöd av sexmånaders- eller ettårsregeln senare år kan komma att erhålla avdrag för premier erlagda det år han varit skattebefriad.

2.3 Utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner

---

11 kap. 22-23 a §§ IL
Prop. 1984/85:76, SkU22, SFS 1984:947
Prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1305
Prop. 2000/01:12, SkU6, SFS 2000:1161

Utländska experter och forskare beskattas normalt på samma sätt som andra fysiska personer, dvs. som obegränsat eller begränsat

skattskyldiga med beaktande av eventuella skatteavtal.

Vissa särskilda regler om skattelättnader

Särskilt kvalificerade utländska experter, forskare samt andra nyckelpersoner kan emellertid i speciella fall få vissa skattelättnader enligt 11 kap. 22-23 §§ IL. Dessa regler trädde i kraft den 1 januari 2001. De nya reglerna ersätter och utvidgar lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. Reglerna har tillkommit för att underlätta rekryteringen av utländska experter på sådan kompetensnivå att svårigheter föreligger för rekrytering inom landet. De personer som omfattas av skattelättnaderna är specialister inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet, högt kvalificerade forskare och personer i företagsledande ställning eller andra nyckelpersoner. I RÅ 2003 ref. 58 har en chef för en kommunal förvaltning inte ansetts uppfylla kravet för skattelättnader som specialist eller företagsledare. Det ska vidare vara fråga om utländska medborgare som inte varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregår det kalenderår då arbetet påbörjades i Sverige. Vistelsen i Sverige får vara avsedd att bestå i högst fem år. Skattelättnader medges bara under de tre första åren. Arbetsgivaren ska vara hemmahörande i Sverige eller ett utländskt företags fasta driftställe här. Lönen ska utbetalas av arbetsgivaren. Reglerna om skattelättnad gäller bara personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

För tillämpning av bestämmelserna krävs att det finns ett beslut om skattelättnad från Forskarskattenämnden. Denna nämnd är knuten till SKV och ansökan till nämnden får göras av experten själv eller dennes arbetsgivare. Ansökan ska göras senast tre månader från det att arbetet i Sverige påbörjats. Av nämndens beslut ska framgå den tid som beslutet avser. Beslutet får överklagas av arbetsgivaren, arbetstagaren eller SKV till Länsrätten i Stockholm och, efter prövningstillstånd, till Kammarrätten i Stockholm och Regeringsrätten (lagen /1999:1305/ om Forskarskattenämnden).

Om det finns ett bifallsbeslut från Forskarskattenämnden undantas följande ersättningar från beskattning enligt 11 kap. 23 § IL:

1. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån,
2. ersättning för kostnader som forskaren på grund av vistelsen i Sverige haft för

– flyttning till eller från Sverige,

– resor mellan Sverige och hemlandet för sig själv och familje-

medlemmar, dock högst två resor per person och kalenderår,

– avgifter för barns skolgång i grund- och gymnasieskola.

I den mån ersättningen inte motsvarar faktiska kostnader beskattas överskjutande belopp som lön. Avdrag för kostnader som täcks av skattefri ersättning medges inte. (12 kap. 3 § 3 st. IL). Arbetsgivaravgifter ska inte betalas på de ersättningar som är skattefria.

Arbetsgivaren ska lämna kontrolluppgift även på sådana ersättningar och förmåner som är befriade från skatt enligt bestämmelserna ovan. Dessa ska dock inte räknas in i underlaget för socialavgifter.

För övrig inkomst och förmögenhet beskattas forskaren enligt vanliga regler.

Om det finns ett beslut enligt den upphävda lagen om utländska forskare, gäller det beslutet om inte en ansökan enligt de nya reglerna bifallits.

Skatteavtal

I några skatteavtal har Sverige avstått från sin principiella rätt att beskatta inkomster som forskare eller professorer/lärare eller båda kategorierna uppbär. Som förutsättning för sådan skattebefrielse gäller i regel att vistelsetiden i Sverige inte får överstiga två år (i vissa avtal gäller dock befrielsen de första två åren även om vistelsen varar längre tid) och att vistelsen sker på inbjudan av den svenske arbetsgivaren. Dessutom kan det ha betydelse vid vilken slags undervisningsanstalt undervisning sker. Ofta talas om "universitet, högskola, skola eller annan undervisningsanstalt", men även "universitet eller därmed jämförlig högre undervisningsanstalt" förekommer. Det är som alltid vid tillämpning av skatteavtal viktigt att lägga märke till ordalydelsen i varje enskilt avtal.

2.4 Vissa övriga tjänsteinkomster

8 kap. 20 § IL
Prop. 1962:6, BevU10, SFS 1962:42
Prop. 2002/03:5, SkU2, SFS 2002:1006

10 kap. 11 § IL
Prop. 1997/98:133, SkU26, SFS 1998:338
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341

11 kap. 3 § IL
Prop. 1993/94:234, SkU25, SFS 1994:777

11 kap. 16 § IL
Prop. 1997/98:133, SkU26, SFS 1998:338
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341

11 kap. 21 § IL
SOU 1962:59, Fi 1963:9, prop. 1966:127, BevU54, SFS 1966:729
DsUD 1979:1, prop. 1979/80:106, SkU48, SFS 1980:268

11 kap. 21 a § IL
Prop. 2001/02:18, SkU5, SFS 2001:908

11 kap. 26 § IL
SOU 1993:44, prop. 1993/94:90, SkU12, SFS 1993:1523
SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, SkU25, SFS 1996:651
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341

11 kap. 28 § IL
SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, SkU25, SFS 1996:651

11 kap. 46 § IL
Prop. 1996/97:173, SkU4, SFS 1997:770

2.4.1 Diverse inkomster och förmåner

Svenska FN-soldater m.fl.

Svensk personal som tjänstgör i FN:s och OSSE:s fredsbevarande verksamhet utomlands är normalt anställda i utlandsstyrkan inom Försvarsmakten. Detta innebär att IL:s regler om bl.a. beskattning av löneförmåner och avdrag för ökade levnadskostnader är tillämpliga. Den dagersättning ”per diem”, som utbetalas direkt av FN till FN-observatörer har av RR jämställts med statligt traktamente (RÅ82 1:66). Det bör observeras att traktamentsersättningar utbetalda av staten numera räknas till skattepliktig intäkt.

Den förmån av fri kost och fria hemresor som tillkommer sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands, dvs. personer som omfattas av lagen (1992:1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands, utgör inte skattepliktig inkomst (11 kap. 3 § IL). Även om kostförmån inte ska tas upp till beskattning ska det belopp med vilket avdrag för ökade levnadskostnader kan medges reduceras med hänsyn till förmånen (12 kap. 17 och 22 §§ IL). Även ersättningar vid dödsfall eller invaliditet genom statens riskgarantier, utbetalda i enlighet med 15-17 §§ förordningen (1999:569) om utlandsstyrkan inom Försvarsmakten, är skattefria (8 kap. 20 § IL).

Sexmånadersregeln är i princip tillämplig i dessa fall, men det torde höra till ovanligheterna att beskattning av sådan ersättning har skett i verksamhetslandet.

Om beskattning av representanter och anställda vid FN och dess fackorgan, se avsnitt 2.15.

UD-anställda m.m.

Utlandstillägg och liknande ersättningar och förmåner, såsom bostadskostnadsersättning och förmån av bostad, till sådan personal vid den svenska utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet som är stationerad utomlands ska inte tas upp som intäkt (11 kap. 21 § 1 st. IL). Med liknande ersättning och förmåner avses bl.a. fri bostad med uppvärmning och belysning, bidrag för resa till Sverige för semester, barntillägg, utbildningsbidrag, barnresebidrag, ersättning för hållande av bil och flyttningsbidrag (prop. 1989/90:110 s. 651 f.). Till personal som tillhör utrikesförvaltningen (svenska beskickningar och konsulat) inbegrips inte bara de egentliga diplomatiska och konsulära befattningshavarna utan även tolkar, kanslister och skrivbiträden samt vaktmästare, chaufförer m.fl. Hit hör även försvarsattachéer (armé-, marin- och flygattachéer).

Övriga statsanställda

Ersättningar och förmåner till annan utomlands stationerad personal vid statlig myndighet än sådan personal som avses i 11 kap. 21 § 1 st. IL ska inte tas upp om ersättningen eller förmånen avser;

1. bostad på stationeringsorten,
2. avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande,
3. egna och familjemedlemmars resor till och från tjänstgöringsorten, dock högst två resor per person och kalenderår,
4. medföljandetillägg för make, maka eller sambo som går miste om förvärvsinkomster till den del det inte överstiger en tolftedel av ett och ett halvt prisbasbelopp per månad, och
5. grundtillägg till den del det inte överstiger ett belopp som kan antas motsvara den normala ökningen av utgifter för livsmedel, transporter, hushållshjälp och speciella merutgifter (11 kap. 21 a § IL).

Att bestämmelsen gäller anställda som är stationerade utomlands innebär således att den inte gäller för anställda som är på tjänsteresa. En anställd anses normalt vara på tjänsteresa om han eller hon befinner sig på någon annan plats än tjänstestället (prop. 2001/02:18 s. 18 f.).

Lokalanställda

Lokalanställd personal vid svenska ambassader i utlandet om-

fattas av SINK (jfr avsnitt 2.10).

SIPRI

Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) är närmast att jämställa med ett mellanstatligt organ. Svenska staten har insyn i institutets ekonomi. Kostnadsersättningar från institutet kan jämställas med statliga ersättningar. Vissa kostnadsersättningar som anvisats av SIPRI är, enligt 11 kap. 21 § 2 st. IL, skattefria under förutsättning att mottagaren är en utländsk medborgare som är kontraktsanställd på bestämd tid och som vid anställningstidpunkten inte var bosatt i Sverige (fråga kan således vara om såväl obegränsat som begränsat skattskyldig). De ersättningar som avses är

– ökade levnadskostnader

– skolavgifter för barn, samt

– bostadsförmån.

EU-parlamentariker

De fasta resekostnads- och traktamentsersättningar som Europaparlamentet betalar till sina företrädare ska bara tas upp till den del ersättningen kan antas väsentligt överstiga de utgifter som den är avsedd att täcka (11 kap. 28 § IL).

Utländska pensioner

Utländska pensioner är skattepliktiga om de inte anses vara utbetalningar från kapitalförsäkringar, se vidare avsnitt 2.5. Bestämmelser i eventuella skatteavtal måste också beaktas.

Utländska försäkringspremier

Om arbetsgivaren betalar försäkringspremier för den anställde är det en skattepliktig förmån. Arbetsgivarens utgifter för att trygga pension, exempelvis genom att betala premier för tjänstepensionsförsäkringar, är dock inte skattepliktiga för arbetstagaren (11 kap. 6 § IL). Med tjänstepensionsförsäkring avses en pensionsförsäkring som har samband med tjänst där arbetsgivaren åtagit sig att betala samtliga premier (58 kap. 7 § IL). Utländska försäkringar är inte pensionsförsäkringar utan kapitalförsäkringar om de inte uppfyller kraven i 58 kap. 5 § IL, se vidare avsnitt 2.5.2.3. Även om kraven för pensionsförsäkring är uppfyllda kan utländska pensionsordningar ha ett delat betalningsansvar för premierna mellan arbetsgivare och arbetstagare. I så fall uppfylls inte kraven för tjänstepensionsförsäkring utan den anställde ska beskattas för arbetsgivarens premiebetalningar.

I ett förhandsbesked den 23 april 1999 (se SKV:s rättsfallsprotokoll 1999/18) skulle förmånsbeskattning inte ske för premieinbetalningar till en dansk pensionsordning i ett danskt försäkringsinstitut. Enligt förutsättningarna uppfyllde försäkringen kraven för att vara pensionsförsäkring. I förhandsbeskedet uppgavs också att arbetsgivaren skulle svara för betalningen av premierna.

Försäkringen ansågs därför vara en tjänstepensionsförsäkring.

Utgången blev den motsatta i ett förhandsbesked den 3 oktober 1996. Sökanden var s.k. gränsgångare som var bosatt i Sverige och arbetade för en dansk arbetsgivare. Denne planerade att sluta avtal om en obligatorisk pensionsplan, en s.k. pensionsordning, av vilken följde att arbetstagaren var ägare till pensionsordningen. Den gav den anställde rätt till ersättning vid förlorad arbetsförmåga och rätt till ålderspension. Arbetstagaren kunde dock inte disponera över pensionsordningen men hade möjlighet till förtidspension från 60 års ålder.

SRN fann att pensionsordningen som skulle meddelas av ett danskt försäkringsföretag var att betrakta som K-försäkring. Vidare uttalade nämnden att arbetstagarens förfoganderätt till försäkringen visserligen var inskränkt men att arbetsgivarens betalningar av premier måste anses betalade för sökandens räkning. Nämnden kom fram till att skattskyldighet för värdet av betalda premier uppkom för sökanden i samband med att arbetsgivaren betalade premier till ifrågavarande pensionsordning och inte vid någon senare tidpunkt.

Förhandsbeskedet meddelades för tid före den 1 januari 1997 när reglerna om att vissa utländska försäkringar jämställs med svenska infördes, se avsnitt 2.5.2.3. SRN behövde därför inte ta ställning till om försäkringen var en tjänstepensionsförsäkring.

Fri resa vid anställningsintervju

Förmån av resa inom EES-området till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa är skattefri (11 kap. 26 § IL). Utbetalas ersättning får denna inte överstiga de faktiska resekostnaderna och vid körning med egen bil inte överstiga det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges 12 kap. 27 § IL.

EU:s medlemsländer är för närvarande – förutom Sverige – Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Tyskland och Österrike. De länder som ingår i EES är Island, Norge och Liechtenstein.

Periodiskt understöd

Periodiskt utbetalda belopp från källa utom riket beskattas hos mottagaren om förutsättning att medge givaren avdrag varit för handen enligt svensk beskattningsrätt. Hade den utländske givaren haft rätt till avdrag enligt svensk beskattningsrätt, om denne varit bosatt i Sverige, ska mottagaren beskattas för det periodiska underhåll som erhålls (jfr RÅ 1933 ref. 30 och RÅ 1988 not. 626). Sedan måste naturligtvis eventuella ingångna skatteavtal beaktas. Beträffande reglerna om periodiskt understöd, se HL 04.

Marie Curie-

Forskarstipendium som utges av Europeiska gemenskaperna

stipendium

(Marie Curie-stipendium), är till skillnad från vad som normalt gäller för stipendier, skattepliktiga. Detta stipendium ska tas upp som intäkt av tjänst (11 kap. 46 § IL). Beloppet ska ingå i underlaget för uttag av socialavgifter och blir pensionsgrundande för mottagaren, se vidare avsnitt 11.3.8.1.

Personaloptioner

Beskattningstidpunkten för personaloptioner inträder det beskattningsår när optionerna faktiskt utnyttjas eller överlåts (10 kap. 11 § 2 st. IL). Särskilda regler gäller vid in- och utflyttning. Reglerna syftar till att intjänade optioner ska avskattas vid utflyttning ur landet och att inflyttade personer endast ska beskattas för optioner som anses intjänade i Sverige.

Om den skattskyldige upphör att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här föreligger skatteplikt för de delar av förmånen som kunnat utnyttjas vid tidpunkten för utflyttningen. Beskattning sker även om den skattskyldige har väsentlig anknytning till Sverige. Till grund för värderingen vid avskattningen bör läggas det marknadsvärde som det underliggande värdepappret har vid den tidpunkten. Detta innebär således att skattepliktens omfattning fastställs vid tidpunkten för utflyttningen och att vad som då har intjänats ska beskattas. Om den som beskattats återigen bosätter sig eller stadigvarande vistas här och då utnyttjar optionen ska beskattning inte ske av de delar som redan avskattats (11 kap. 16 § 2 st. IL och prop. 1997/98:133 s. 38 f.). Vid inflyttning ska beskattning inte ske om förmånen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands och den hade kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här (11 kap. 16 § 1 st. IL). En förmån som utnyttjas här ska i första hand anses ha tjänats in genom verksamhet utomlands.

Exempel

X har under en anställning utomlands erhållit en option som berättigar honom att förvärva sammanlagt 1 000 aktier. Enligt villkoren i optionsplanen kan X förvärva aktier i poster om 100 st. den 1 juni respektive den 1 december varje år. Optionen löper under 10 år och efter 5 års löptid har X rätt att förvärva alla de aktier som optionen omfattar. År 3 efter förvärvet av optionen flyttar X till Sverige. Han har vid den tidpunkten tjänat in 500 aktier på grund av sin anställning utomlands. Av dessa 500 aktier har X tidigare förvärvat 300 aktier. X kan således när han flyttar till Sverige förvärva resterande 200 aktier utan att beskattas här. X arbetar under ett år i Sverige och under den tiden har han tjänat in ytterligare 200 aktier. X förvärvar därefter 200 aktier. Han ska då anses ha förvärvat de aktier som han har

tjänat in under anställning utomlands. Förmånsbeskattning ska alltså inte ske. Om X i stället hade förvärvat 400 aktier skulle X ha förmånsbeskattats för 200 aktier i Sverige.

Förhandsbesked

SRN har i tre förhandsbesked haft att ta ställning till ett antal frågeställningar kring personaloptioner i internationella förhållanden, se SKV:s rättsfallsprotokoll 2003/29. Genomgående har nämnden utgått från att en förmån får anses intjänad vid den tidpunkt då rätten att förvärva aktier kan utnyttjas. En konsekvens av detta synsätt är att underlaget för beskattning inte ska proportioneras med hänsyn till den tid som den skattskyldige före intjänandet avförmånen vistats utomlands eller i Sverige.

I ett av beskeden hade sökanden rätt att utnyttja optioner för att förvärva aktier i ett svenskt bolag. Eftersom optionerna kunde ha utnyttjats före en flyttning till Sverige skulle någon förmån inte tas upp till beskattning (11 kap. 16 § 1 st. IL). SRN fann att om dessa optioner inte utnyttjades under bosättning eller stadigvarande vistelse här i landet skulle avskattningsregeln i 10 kap. 11 § 2 st. andra meningen IL inte tillämpas på nämnda optioner vid en senare flyttning från Sverige.

I det andra beskedet uppkom fråga om beskattning vid intjänande utomlands medan personen i fråga var obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning hit. SRN ansåg att den diskussion som förts i förarbetena om in- och utflyttningsfall talade för att någon beskattning inte ska ske i Sverige om den tidpunkt då en förmån tidigast kan utnyttjas infaller efter det att personen flyttat härifrån. Beskattning i en sådan situation skulle dessutom, enligt nämnden, vara oförenlig med vad som gäller vid inflyttning.

I det tredje beskedet gjorde SRN bl.a. bedömningen att om inkomst av en anställning utomlands var undantagen från beskattning i Sverige enligt den s.k. ettårsregeln, skulle detta även gälla för förmånen att förvärva aktier. En bedömning av ettårsregelns tillämplighet i det enskilda fallet borde, enligt nämndens mening, grundas på intjänandebegreppet.

SKV har begärt fastställelse hos RR av beskeden i nu nämnda delar.

Nationalsocialistisk förföljelse

I förordningen (1965:29) om skattefrihet för ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse anges vissa ersättningar som ska vara undantagna från skatteplikt. De ersättningar som anges är sådana som utgått på grund av särskild lagstiftning i främmande stat om ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse eller ersättning av medel, vilka Förbundsrepubliken Tyskland har överlämnat till annan stat till förmån för dem som utsatts för sådan förföljelse. Förordningen omfattar således varje ersättning av ifrågavarande slag som utgår på grund av särskild

lagstiftning i främmande stat och är bland annat tillämplig på dem som får skadestånd enligt 1953 års tyska lag ”Bundesentschädigungsgesetz zur Entschädigung für Opfer der nationalsozialistischen Verfolgung” (Entschädigung). Även ersättning av ifrågavarande slag som utgått eller kan komma att utgå till i Sverige bosatt person av medel som Förbundsrepubliken Tyskland ställt till annan stats förfogande är skattefritt enligt förordningen (jfr prop. 1965:8 s. 5). Ersättning enligt Gesetz (18/3 1952) zur Regelung der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts für die in Ausland lebenden Angehörigen des öffentlichen Dienstes (Wiedergutmachung) anses dock inte utgöra ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse varför skatteplikt föreligger (RÅ 1967 ref. 21).

Det är den skattskyldige som ska visa att det är skadestånd eller gottgörelse som har uppburits. Enligt artikel 18 punkt 3 i det svensk-tyska skatteavtalet (1992:1193) ska gottgörelsen undantas vid beskattning i Sverige och någon progressionsuppräkning ska, enligt 5 § införandelagen, inte heller ske.

Skattefria ersättningar från Österrike

Enligt lagen (1988:1461) om skattefrihet för vissa ersättningar från Österrike undantas ersättningar till f.d. motståndskämpar och offer för politisk förföljelse enligt den lag som den 23 mars 1988 antogs i Österrike till 50-års minnet av landets ockupation från skatteplikt (Ehrengaben- und Hilfsfondsgesetz).

Skattefria ersättningar från DDR

Enligt lagen (1988:177) om skattefrihet för viss ersättning från Tyska Demokratiska Republiken (DDR) undantas ersättning som betalas på grund av ett avtal som den 24 oktober 1986 ingicks mellan Sverige och DDR om reglering av förmögenhetsrättsliga frågor från beskattning. Avtalet avser ersättning för sådan egendom som vid andra världskriget fanns inom det område som bildade DDR och som blev föremål för statlig förvaltning och andra tvångsåtgärder i DDR.

2.4.2 Förmån av räntefria eller lågförräntade lån i utländsk valuta

---

61 kap. 16-17 §§ IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1421

Lån i utländsk valuta

När det gäller lån som upptagits i utländsk valuta ska förmånsvärdet beräknas efter samma värderingsregler som gäller lån som upptagits i svensk valuta med den skillnaden att en annan jämförelseränta än den svenska statslåneräntan måste användas vid beräkningen (61 kap. 17 § IL). I dessa fall ska en jämförelse

göras mellan marknadsräntan vid utgången av november året före beskattningsåret för lån i den aktuella valutan med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan (61 kap. 16 § IL).

Marknadsränta

Med marknadsränta avses här den räntesats som utgår vid riskfria långsiktiga placeringar, dvs. den räntesats som motsvarar statslåneräntan (prop. 1990/91:54 s. 304).

För att ett lån ska anses upptaget i utländsk valuta ska låntagaren, dvs. den anställde, stå den s.k. valutarisken.

Jämförelseränta

I SKV:s allmänna råd RSV 2002:36 anges jämförelseräntor som ska tillämpas beträffande lån i utländsk valuta som löper med rörlig ränta. Uppgifterna erhålls från Riksgäldskontoret och den 5-åriga obligationsräntan används som jämförelse.

I 61 kap. 16 § 2 st. IL finns en jämkningsregel som innebär att om marknadsräntan vid utgången av maj under beskattningsåret har ändrats – uppåt eller nedåt – med minst två procentenheter i förhållande till dess storlek vid utgången av november året före beskattningsåret ska förmånsvärdet för tiden juli – december under beskattningsåret beräknas till skillnaden mellan marknadsräntan vid utgången av maj beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan.

2.4.3 Skattekompensation

2.4.3.1 Inledning

Fråga om skattekompensation kan aktualiseras när experter av olika slag, s.k. expatriater, arbetar i Sverige under begränsad tid medan de är anställda i utländska koncernföretag. I allmänhet reglerar anställningsavtalen på vilket sätt den anställde ska kompenseras för den ökade skattekostnad han har att vidkännas i Sverige jämfört med om han hade arbetat kvar i sitt hemland. Ofta sker beräkningen utifrån en hypotetisk hemlandsskatt. Det finns två rättsfall på området, RÅ 1987 ref. 61 och RÅ 1991 not. 53.

2.4.3.2 Förmån av fri skatt

I RÅ 1987 ref. 61 var det ostridigt att arbetsgivaren enligt anställningsavtalet skulle svara för den skatt som den anställde hade att erlägga i Sverige på inkomsten. Den anställdes grundlön hade möjligtvis reducerats med hypotetisk skatt i hemlandet men detta blev aldrig klarlagt i målet.

Huvudfrågan i målet var hur detta åtagande skulle beaktas vid inkomsttaxeringen. RR uttalade att då en arbetsgivare och arbetstagare träffat avtal, inte om en bruttolön utan om storleken av det

belopp som ska tillkomma arbetstagaren efter avdrag för skatt, dvs. om storleken av en nettolön, ska inte nettolönen läggas till grund för beräkning av arbetstagarens beskattningsbara inkomst. Vid taxeringen ska i stället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för däråbelöpande skatt ger nettolönen. Innebörden av detta är att en sådan förmån av fri skatt ska hänföras till samma beskattningsår som nettolönen oberoende av vad parterna avtalat.

Med kännedom om nettoinkomstens storlek enligt arbetsgivarens och arbetstagarens överenskommelse samt skattens storlek under inkomståret, räknar man således ut vad bruttoinkomsten inklusive skattekompensationen ska beräknas till.

2.4.3.3 Kostnadsersättning

I RÅ 1991 not. 53 hade avtalats om en särskild rörlig kostnadsersättning avsedd att kompensera för de ökade skattekostnaderna i Sverige. Ersättningen skulle utgå med 80 procent av ett underlag bestående i differensen mellan en hypotetiskt beräknad hemlandsskatt och faktiskt debiterad skatt i Sverige. Den skulle betalas ut när skattsedel på slutlig skatt uppvisats för arbetsgivaren.

Frågan i målet var om en ersättning, beräknad och utbetald enligt de angivna förutsättningarna, var att likställa med sådan förmån av fri skatt som behandlades i RÅ 1987 ref. 61. RR konstaterade att det i detta fall inte var fråga om att genom den rörliga ersättningen tillförsäkra sökanden en viss i förväg bestämd nettolön efter fullt avdrag för de svenska inkomstskatter som belöpte på denna lön. I stället syftade avtalet till att, sedan de slutliga beskattningskonsekvenserna beträffande de överenskomna löneförmånerna genom den årliga taxeringen lagts fast, i viss utsträckning kompensera honom för de ökade skattekostnaderna i Sverige. Skattskyldighet för denna skatteersättning inträdde enligt kontantprincipen i 41 § KL (numera 10 kap. 8 § IL) tidigast året efter inkomståret.

I ett förhandsbesked meddelat den 23 juni 1999 ställdes frågan om den kostnadsersättning för ökade skattekostnader i Sverige, s.k. excess tax reimbursement, som avtalats mellan den anställde och hennes arbetsgivare till någon del skulle tas upp till beskattning under inkomståret.

Frågorna ställdes mot bakgrund av de alternativa sätt på vilka preliminär skatt eventuellt skulle innehållas och inbetalas till svensk myndighet av arbetsgivaren. Enligt fråga 1 skulle grundlön och expatriattillägg utbetalas till den skattskyldige utan skatteavdrag. I fråga 2 skulle hypotetisk hemlandsskatt, för det

fall sökanden inte debiterats särskild A-skatt under inkomståret, innehållas av arbetsgivaren i samband med löneutbetalningarna för att året efter inkomståret utbetalas till den skattskyldige i samband med att denne skulle göra en kompletteringsinbetalning till sitt skattekonto. Enligt alternativ 3 skulle arbetsgivaren på uppdrag av den anställde administrera kompletteringsinbetalningen av den innehållna hypotetiska hemlandsskatten till den anställdes skattekonto året efter inkomståret. Detta var särskilt reglerat i avtal av vilket framgick att den anställde själv ansvarade för inbetalningen av sina skatter. Bolaget påtog sig inget ansvar för detta utan var endast behjälpligt med inbetalningen.

SRN gav beskedet att ersättningen inte i något fall skulle tas upp till beskattning under inkomståret. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

I likhet med RÅ 1991 not. 53 har i nämnda förhandsbesked avtalats om en särskild rörlig kostnadsersättning avsedd att kompensera för de ökade skattekostnaderna i Sverige. I sistnämnda förhandsbesked uppgick denna kostnadsersättning till 100 procent av den ökade skattekostnaden i Sverige mot 80 procent i RÅ 1991 not. 53. Detta har inte föranlett någon annan bedömning.

Kostnadsersättningen anses kunna disponeras i samband med att besked om slutlig skatt året efter inkomståret (taxeringsåret) upprättas. En förutsättning för att beskattningen av kostnadsersättning ska skjutas upp till följande inkomstår är att den skattskyldige inte erhållit sådan ersättning i förskott redan under inkomståret.

Exempel

X arbetar tillfälligt i Sverige år 1 och 2 och uppbär lön med 400 000 kr och ersättning för ökade levnadskostnader i Sverige, s.k. expatriattillägg med 70 000 kr. Efter avdragsgilla kostnader om 20 000 kr återstår 450 000 kr som taxerad inkomst. Svensk skatt kan antas utgå med 50 procent och hypotetisk skatt i hemlandet efter 28 procent.

Inkomståren 1 och 2 beskattas löneförmånerna, 450 000 kr, vart och ett av åren. År 2, som är taxeringsår för inkomstår 1, ska dessutom, i enlighet med skattedebiteringen enligt besked om slutlig skatt, den i anställningsavtalet avtalade kostnadsersättningen för skattedebitering i Sverige överstigande 28 procent redovisas. Den kan beräknas till skillnaden mellan den svenska skatten, (450 000 x 0,50) =225 000 kr, och den hypotetiska skatten (450 000 x 0,28) =126 000 kr, dvs. 99 000 kr.

=126 000 kr, dvs. 99 000 kr.

År 3 är den anställde inte längre bosatt i Sverige. I samband med att besked om slutlig skatt upprättas detta år avseende inkomståret 2 ska skillnaden mellan debiterad skatt, ([450 000 + 90 000=] 540 000 x 0,50=) 274 500 kr, och hypotetisk skatt i hemlandet, 126 000 kr, dvs. 148 500 kr, beskattas enligt reglerna i SINK.

Sammanfattningsvis gäller följande:

Inkomst av tjänst år 1: 450 000
svensk skatt 225 000 kr.
Inkomst av tjänst år 2: (450 000 + 99 000 =) 549 000 kr
svensk skatt 274 500 kr.
SINK-beskattning år 3: 148 500 kr

Eftersom den skattskyldige i exemplet med avtalad kostnadsersättning i samband med slutskattsedelns upprättande inte är bosatt i Sverige vid denna tidpunkt år 3 ska inkomsten SINK-beskattas med 25 procent i Sverige.

Sveriges beskattningsrätt begränsas, enligt SKV:s uppfattning, inte av eventuella skatteavtal eftersom det i dessa regleras att den stat i vilken arbete utförts också äger rätt att beskatta inkomsten förutsatt att den anställde vistas i arbetslandet mer än 183 dagar under en tolvmånadersperiod som börjar eller slutar under det beskattningsår arbete utfördes i Sverige.

Avgörande för frågan om s.k. förmån av fri skatt föreligger synes vara det sätt på vilket anställningsavtalet utformats. Är det fråga om en avtalad nettolön där arbetsgivaren fullt ut svarar för de svenska skatterna ska den mot nettolönen framräknade bruttolönen beskattas för inkomståret. Är det i stället fråga om ett bruttolöneavtal där arbetstagaren själv svarar för skatterna men kompenseras för de ökade skattekostnaderna i Sverige inträder skattskyldigheten för denna kostnadsersättning först när den kan disponeras, dvs. tidigast året efter taxeringsåret. I sistnämnda fall kan förhållandet uttryckas som att anställningsavtalet innebär delvis fri skatt i Sverige på så sätt att den skattskyldige får en skattepliktig kompensation för svensk skatt över en viss nivå och därigenom inte behöver stå för hela den svenska skatten.

För att det överhuvudtaget ska vara möjligt att göra en bedömning av vad som avtalats är det nödvändigt att begära in den skattskyldiges anställningsavtal.

2.4.3.4 Särskild A-skatt

Ovan nämnda personer har ingen arbetsgivare som är skyldig att

göra skatteavdrag för preliminär skatt varför den skattskyldige ska betala in sin preliminära skatt själv.

Preliminär skatt för en skattskyldig ska betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen året efter taxeringsåret (4 kap. 1 § SBL). Den preliminära skatten ska, enligt 4 kap. 2 § SBL, betalas genom skatteavdrag (A-skatt) eller enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt)

Den som betalar ut sådan ersättning för arbete, ränta eller utdelning som ska tas upp som intäkt är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker (5 kap. 1 § SBL). Av 10 kap. 12 § SBL jämförd med författningskommentaren (se prop. 1996/97:100 s. 568) till samma paragraf framgår att utländsk juridisk person utan fast driftställe i Sverige är undantagen från skyldigheten att innehålla och inbetala preliminär skatt. Den skattskyldige ska därför debiteras särskild A-skatt enligt 7 kap. SBL.

2.4.4 Valutakurser

Tjänsteinkomster som utbetalas i utländsk valuta omräknas till svenska kronor. Den faktiska kursen på utbetalningsdagen ska användas. Om man inte vet utbetalningsdatum eller kurs används genomsnittskurs. I SKV-Nytt publiceras dels Riksbankens genomsnittsvärde för mittkurser för varje månad (RB), dels Riksbankens genomsnittsvärde för helt år (RB03 =2003).

2.5 Utländska livförsäkringar

58 kap. 5 § IL och lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
Stencil 1969 Fi 1969:9, prop. 1962:162, BeU75, SFS 1969:754
DsB 1978:13, prop. 1979/80:68, SkU22, SFS 1980:71
Ds 1996:27, prop. 1995/96:231, SkU4, SFS 1996:1236 och 1240

2.5.1 Livförsäkring

Livförsäkringar kan indelas i kapitalförsäkring och livränteförsäkring alternativt i traditionell livförsäkring och unit linked-försäkring (fondförsäkring). Kapitalförsäkring kan sägas omfatta ett visst “kapital” som utbetalas efter försäkringsfall medan utbetalning från en livränteförsäkring efter försäkringsfall avser en livslång eller temporär “livränta” som förutsätter att någon eller några till denna ränta berättigade personer är i livet.

Begreppet utländsk livförsäkring prövades i förhandsbeskedet

RÅ 1989 not. 373. Sökanden (X) hade tecknat en engelsk livförsäkring och betalade premier som investerades i en eller flera valfria fonder. X fick fondandelar till ett värde som motsvarade 95 procent av premierna. För förvaltningen av fonderna tog försäkringsbolaget ut en årlig avgift motsvarande 0,75 procent av värdet. Vid dödsfall betalade försäkringsbolaget ut ett belopp som motsvarade värdet av fondandelarna multiplicerat med en "death benefit factor". Denna faktor utgjorde exempelvis 1,90, 1,30, 1,11 och 1,01 vid dödsfall vid respektive 40, 50, 60 och 80 års ålder. X kunde fritt påkalla att försäkringsgivaren löste in sin utfästelse och fick då ett belopp motsvarande värdet av fondandelarna. Även partiell inlösen var möjlig.

SRN fann att avtalet med det utländska försäkringsbolaget väsentligen innebar att bolaget iklädde sig en skyldighet att betala ut ett belopp vid X:s död och konstaterade att storleken av beloppet var beroende av tidpunkten för dödsfallet på så sätt att beloppet var större vid tidigare dödsfall än senare. Med hänsyn till detta fick X:s rätt enligt avtalet anses utgöra en livförsäkring. Den omständigheten att X fritt kunde påkalla hel eller partiell inlösen av sin rätt enligt avtalet föranledde inte annan bedömning.

SKV överklagade och yrkade att RR skulle förklara att investeringen utgjorde sparande utom vad gällde det vid dödsfall utgående belopp som beräknades på en faktor av andelsvärdet i fonden som översteg 1,0 enligt avtalsvillkoren.

RR ändrade inte beskedet.

I RÅ 1994 not. 20 tog RR ställning till en försäkringsprodukt med ett lågt riskinnehåll. Sökanden övervägde att ingå ett avtal av unit linked-typ med ett engelskt försäkringsföretag. Premien skulle huvudsakligen betalas i form av en engångspremie. Utfallande ersättning uppgick till ett belopp motsvarande 101 procent av värdet på fondandelarna.

SRN fann att vare sig det begränsade riskmomentet eller den omständigheten att produkten gick att återköpa kunde medföra att det ingångna avtalet vid inkomstbeskattningen skulle behandlas på annat sätt än ett avtal om livförsäkring. Nämnden gav bl.a. följande motivering:

> Vad gäller svenska försäkringsbolags egna unit linked-produkter har i tillståndsgivningen – utifrån den s.k. sundhetsprincipen – ställts krav på en risknivå om minst 5 procent (jfr prop. 1989/90:34 s. 42 och prop. 1992/93:257 s. 106 f.).
>
> Efter en lagändring 1990 (SFS 1990:813) kan ett svenskt försäkringsbolag under vissa förutsättningar medverka i marknadsföringen här av utländska försäkringsföretags ”försäkringar avseende risker” (1 a § lagen

/1950:272/ om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige). Ett av kraven för tillstånd är att verksamheten inte bedöms vara oförenlig med en sund utveckling av försäkringsväsendet. Regeringen har funnit att det kravet inte hindrar att en utländsk ”försäkring” med lägre riskinnehåll än 5 procent marknadsförs av ett svenskt försäkringsbolag.

I regeringens beslut hänvisas bl.a. till att de ifrågavarande produkterna i försäkringsgivarnas hemländer ansetts vara försäkringar och att sådana försäkringar kan förmedlas genom en svensk försäkringsmäklare. Regleringen på området får anses innebära att produkterna vid tillämpning av bl.a. lagen om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige och lagen (1989:508) om försäkringsmäklare ska anses som ”försäkringar” (för ett svenskt försäkringsbolags del synes därmed en förmedling av produkter av detta slag ligga inom ramen för försäkringsrörelsen; jfr 1989/90:NU22 Bilaga 3 s. 17 ff.) Det i ärendet aktuella avtalet har av FI ansetts vara ett avtal om livförsäkring.

Enligt nämndens mening saknas stöd för att vid inkomstbeskattningen ge försäkringsbegreppet en avvikande innebörd.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked.

Rättsläget kan sammanfattas på följande sätt. Ett avtal som anses som livförsäkringsavtal enligt lagstiftningen i det land där den utländska försäkringsgivaren är verksam är att betrakta som en livförsäkring även i Sverige under förutsättning att det i avtalet finns något moment av risktagande från försäkringsgivarens sida (jfr NJA 1966 s. 187).

2.5.2 Skatterättslig indelning

2.5.2.1 Pensions- och kapitalförsäkring

I 58 kap. 4-16 §§ IL anges de förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en försäkring i beskattningshänseende ska anses som en pensionsförsäkring (P-försäkring). Som huvudregel gäller att försäkringen ska ha meddelats i en här i landet bedriven försäkringsrörelse, antingen ett inhemskt försäkringsföretag eller ett utländskt försäkringsföretag som bedrivs från fast driftställe i Sverige och som ska beskattas enligt IL eller AvPL (58 kap. 4 § IL).

Kostnader för P-försäkringspremier är, inom vissa beloppsgränser, avdragsgilla vid taxeringen (59 kap. 4-5 §§ och 62 kap. 8 § IL). Belopp som faller ut på P-försäkringar är skattepliktiga (11 kap. 1 § jämförd med 10 kap. 5 § IL). Detta gäller även för den som är begränsat skattskyldig i Sverige (5 § 1 st. 6 p. SINK).

En livförsäkring som inte är en pensionsförsäkring ska vid beskattningen betraktas som en kapitalförsäkring (K-försäkring) (58 kap. 2 § 2 st. IL). En livförsäkring tecknad i en utländsk försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige är i princip en K-försäkring. Se vidare avsnitt 2.5.2.3.

Kostnader för K-försäkringspremier är inte avdragsgilla (9 kap. 2 § 2 st. IL). Å andra sidan är utfallande belopp på sådan försäkring skattefria (8 kap. 14 § IL). En del utländska pensioner är skattefria på grund av att de blir klassificerade som utbetalningar från kapitalförsäkring. En utländsk livförsäkring är föremål för avkastningsskatt, se avsnitt 2.5.2.6.

2.5.2.2 Försäkringsverksamhet inom och utom landet

Försäkringsrörelse

För att kunna bedöma på vilket sätt en ersättning från utlandet ska beskattas är det viktigt att veta om försäkringen ifråga är meddelad i en svensk eller en utländsk försäkringsrörelse.

Avgörande för om försäkringsrörelsen ska anses vara bedriven till en del här i landet eller enbart utomlands är vilken anknytning rörelsen har till Sverige. Av betydelse i det sammanhanget är t.ex. om den utländske försäkringsgivaren har egna lokaler eller egen personal i Sverige samt om – och i så fall på vilket sätt – försäkringsgivaren marknadsför försäkringar i Sverige och om denna marknadsföring tar sikte på risker som är belägna eller åtaganden som ska fullgöras här. Hänsyn ska också tas till om den utländske försäkringsgivaren träffat avtal om samarbete med försäkringsföretag eller försäkringsmäklare som är representerade på den svenska marknaden. Dessutom krävs naturligtvis att den verksamhet som bedrivs i Sverige har en viss varaktighet och omfattning. Frågan om en viss verksamhet ska bedömas som försäkringsrörelse eller inte får avgöras efter en helhetsbedömning i det enskilda fallet (prop. 1997/98:141 s. 89 f.)

I RÅ 1992 ref. 29 prövades frågan om innebörden av begreppet försäkringsrörelse enligt 1 § lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige (numera upphävd och ersatt av LUFV). ALPHA Insurance Ltd var ett på Cypern inregistrerat försäkringsbolag som utan koncession marknadsförde livförsäkringar genom direktreklam till presumtiva kunder här. Bolaget hade inget fast kontor eller ombud i Sverige men hade anlitat här bosatta personer som referensgivare och uppgiftslämnare i övrigt och fått viss ekonomisk ersättning för detta arbete. RR:s majoritet fann att bolaget bedrivit försäkringsrörelse i Sverige. Minoriteten (två ledamöter) ansåg att en från utlandet mot personer bosatta i Sverige riktad reklamkampanj för försäkringar inte kunde anses innefatta ett drivande av försäkringsrörelse i Sverige.

Försäkringsgivare inom EU/EES

EU/EES-försäkringsgivare som i sitt hemland har koncession (tillstånd) att driva försäkringsrörelse får bedriva verksamhet i Sverige antingen genom sekundäretablering eller genom

gränsöverskridande verksamhet (2 kap. 1 § LUFV).

Sekundäretablering

Med sekundäretablering avses generalagent, filial eller en generalrepresentation för flera försäkringsgivare i en sammanslutning (1 kap. 8 § LUFV). En generalagent driver ingen egen försäkringsrörelse utan det är det utländska företaget som driver verksamheten genom agenten och som "representerar försäkringsgivaren i alla rättsförhållanden som föranleds av verksamheten i Sverige" (SOU 1996:77 s. 110).

Försäkringar som tecknas genom utländsk försäkringsgivares generalagent i Sverige är med andra ord att anse som tagna i Sverige.

Gränsöverskridande verksamhet

Med gränsöverskridande verksamhet avses att ett utländskt försäkringsföretag från ett utländskt driftställe tillhandahåller försäkringstjänster på den svenska marknaden utan förmedling av en sekundäretablering eller ett dotterbolag i Sverige (1 kap. 13 § LUFV). Så snart det utländska företaget genom ombud eller andra åtgärder, t.ex. marknadsföring, försöker sälja försäkringar i Sverige betraktas det som gränsöverskridande verksamhet. Även när kunden själv tar initiativ till kontakt med det utländska företaget anses det som gränsöverskridande verksamhet. En försäkringsaffär som förmedlas av försäkringsmäklare räknas också som gränsöverskridande verksamhet. Detta förutsätter dock att verksamheten är av viss omfattning. En enstaka meddelad affär anses inte som verksamhet (prop. 1997/98:141 s. 72 f. och s. 101).

Försäkringsgivare utanför EU/EES

Utländska försäkringsgivare utanför EU/EES måste ha koncession i Sverige och vara etablerade i Sverige antingen genom generalagentur eller en filial här i landet såvida de avser att vara verksamma på den svenska marknaden (4 kap. 1 § LUFV). Försäkringsföretag utanför EU/EES kan alltså inte bedriva gränsöverskridande verksamhet. En utländsk försäkringsgivare som har koncession i Sverige har därmed fast driftställe här. Utländska försäkringsgivare utanför EU/EES kan få tillstånd av FI att marknadsföra sina produkter i Sverige om försäljningen sker genom ett närstående bolag (eller ett bolag med vilket de har samarbetsavtal) som har koncession i Sverige. (4 kap. 1 § 2 st. LUFV)

2.5.2.3 Utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar

Utländska försäkringar likställs i vissa fall med pensionsförsäkringar. Reglerna gäller för försäkringar som tecknas fr.o.m. 1997. Reglerna får dock, fr.o.m. 1998 års taxering, tillämpas även på äldre försäkringar om den skattskyldige begär det (2 kap. 21 § ILP). För nya försäkringar finns där-

emot inte någon valfrihet. En försäkring som ansetts vara pensionsförsäkring kan inte övergå till att bli en kapitalförsäkring (58 kap. 5 § 4 st. IL).

Ålders-, sjuk- eller efterlevande-pension

De utländska försäkringar som ska anses som pensionsförsäkringar ska huvudsakligen avse ålders-, sjuk- eller efterlevandepension. Försäkringsavtalet ska ha ingåtts när den skattskyldige var bosatt utomlands och där fick avdrag, skattereduktion eller liknande skattelättnad för premierna (58 kap. 5 § 1 st. IL). Detsamma gäller även sådan försäkring som arbetsgivare betalat premier för under den försäkrades bosättning eller förvärvsarbete i utlandet utan att betalningen räknats som inkomst (skattepliktig förmån) för den anställde enligt beskattningsreglerna i det landet. Förvärvsarbetet ska avse personens huvudsakliga förvärvsverksamhet (58 kap. 5 § 2 st. IL).

Detta innebär att utländska regelsystem för pensionssparande i vissa fall godtas vid beskattningen i Sverige (prop. 1995/96:231 s. 48).

Dispens

Om det i annat fall finns särskilda skäl får SKV medge att en försäkring som meddelats i en försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige ska anses som en pensionsförsäkring (58 kap. 5 § 3 st. IL). Dispensinstitutet utnyttjas för de fall som grundar dispensrätt enligt gällande dispenspraxis men som inte omfattas av den generella regleringen (prop. 1995/96:231 s. 47). Dispensprövningen ska inriktas på tre huvudfrågor, nämligen försäkringsvillkoren, sökandens personliga omständigheter och hindren mot obehöriga skatteförmåner (prop. 1979/80:68 s. 21 f.). De beviljade dispenserna har oftast gällt personer som avser att återvända till sitt hemland efter en tillfällig vistelse i Sverige (prop. 1995/96:231 s. 45).

2.5.2.4 Äldre utländska försäkringar

Bestämmelsen om att det endast är livförsäkringar som meddelats i en här i landet bedriven försäkringsrörelse som betraktas som P-försäkringar infördes fr.o.m. 1970 års taxering. Dessförinnan gjordes i taxeringshänseende ingen skillnad mellan svenska och utländska pensionsförsäkringar.

Försäkringar som före den 1 januari 1969 meddelats i utomlands bedriven försäkringsrörelse kan således enligt äldre bestämmelser ha varit att anse som pensionsförsäkring. En sådan försäkring ska fortfarande anses som en P-försäkring till den del premierna har betalats före detta datum. Har premie erlagts även efter utgången av år 1968 ska försäkringen anses uppdelad på en P-försäkringsdel och en K-försäkringsdel. Som P-försäkring anses därvid den

del av försäkringen som svarar mot premie som i enlighet med försäkringsavtalet i dess lydelse den 31 december 1968 betalats eller skulle ha betalats före den 1 januari 1969 (2 kap. 6 § ILP). Utfallande belopp på sådan försäkring är till motsvarande del skattepliktiga (RÅ84 1:25).

2.5.2.5 Utländsk pension av annat slag

Vad som ovan sagts gäller endast pension på grund av försäkring och inte utländska pensioner av annat slag. Dessa är normalt skattepliktiga. Svårigheter kan ibland uppstå att avgöra om en pension ska anses utgå på grund av försäkring eller inte. En svensk arbetsgivare kan ordna pensionering av sina anställda dels genom att köpa en försäkring, dels i egen regi, t.ex. genom att medel avsätts till en för pensionering av egna anställda bildad stiftelse enligt TrL. Pension som ordnats i en utländsk arbetsgivares egen regi anses inte utgå på grund av försäkring och är därmed inte undantagen från skatteplikt.

I RÅ84 1:25 ansågs pension som utbetalats från FN-organet United Nations Joint Staff Pension Fund vara skattefri. Pensionen utgick visserligen på grund av tidigare anställning hos ett FN-organ men till följd av försäkring. Då försäkringen inte meddelats här i landet utgjorde den en kapitalförsäkring avseende de premier som betalats efter den 1 januari 1969 varför skattefrihet förelåg för denna del.

I RÅ 1996 ref. 78 ansågs en pension om utbetalats från en hos Europeiska organisationen för kärnforskning (CERN) knuten pensionsfond utgå på grund av tidigare tjänsteförhållande. Fonden hade i bl.a. administrativt hänseende en betydande autonomi men var inte en självständig juridisk person utan en del av CERN. Eftersom fråga inte kunde anses vara om försäkring förelåg skatteplikt för utfallande belopp.

2.5.2.6 Avkastningsskatt på utländska livförsäkringar

Allmänt

Syftet med att införa avkastningsskatt på området för försäkringssparande i utländska livförsäkringar var att skapa en enhetlig beskattning av försäkringssparande i inhemska och utländska institut (prop. 1995/96:231 s. 26). Avkastningsskatten på utländska livförsäkringar avser således att beloppsmässigt motsvara den skatt som svenska försäkringsbolag och i Sverige etablerade utländska försäkringsbolag betalar på livförsäkringskapital.

Skattskyldig

Skattskyldig är innehavaren av försäkringen (2 § AvPL), vilket beror på att ett försäkringsbolag som inte är verksamt i Sverige från ett fast driftställe inte kan beskattas här i landet. Skattskyldighet föreligger för såväl fysiska som juridiska personer. Utom-

lands bosatt person och utländsk juridisk person är dock inte skattskyldiga till avkastningsskatt. Förutom försäkringstagaren är även den som genom bodelning eller, efter försäkringsfall, genom förmånstagarförordnande har rätt att förfoga över försäkringen enligt avtalet skattskyldig (prop. 1995/96:231 s. 50). Med försäkringstagare avses inte enbart den som ursprungligen tecknat försäkringen utan även den som senare övertagit äganderätten till försäkringen, t.ex. genom köp.

I samband med deklarationsförfarandet ska den som innehar skattepliktig utländsk försäkring redovisa underlaget för skatten som påförs i form av slutlig skatt.

Bestämmelserna om avkastningsskatt för utländska livförsäkringar omfattar inte rena riskförsäkringar utan inslag av sparande som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpbar (2 § 2 st. AvPL).

Kapitalunderlaget

Avkastningsskatten beräknas med ledning av försäkringens värde vid beskattningsårets ingång, det s.k. kapitalunderlaget. Traditionell försäkring tas upp till det på försäkringstekniska beräkningsgrunder framräknade återköpsvärdet med tillägg för beräknad upplupen andel i försäkringsverksamhetens överskott (3 § 6-7 st. AvPL). Fondförsäkringen tas upp till marknadsvärdet. Det är alltså fråga om samma beräkningssätt som vid värderingen till förmögenhetsskatt. Skillnaden är att avkastningsskatten beräknas, som nyss sagts, på värdet vid årets ingång medan förmögenhetsskatten avser värdet vid årets utgång. Varje års inbetalningar blir således föremål för avkastningsskatt påföljande år.

Skatteunderlaget

Nästa steg är att räkna ut den “inkomst” som ska beskattas, det s.k. skatteunderlaget. Vid beskattningen antas försäkringen ge en avkastning som motsvarar den genomsnittliga statslåneräntan under det år som föregår beskattningsåret ifråga. Statslåneräntan i snitt under 2002 multipliceras med försäkringens kapitalunderlag den 1 januari 2003 och blir alltså bestämmande vid 2004 års taxering (3 § AvPL).

Skattesatser

Liksom för kapitalförsäkringar som tecknats i Sverige är skattesatsen 30 procent av 90 procent av skatteunderlaget, dvs. 27 procent av den schablonmässigt beräknade inkomsten. För utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar är skattesatsen 15 procent (9 § AvPL).

Övergångsbestämmelser

Om en utländsk försäkring tagits före den 1 januari 1997 och det år 1997 eller senare inte görs någon ytterligare inbetalning av premier eller liknande ersättning beräknas ingen avkastningsskatt på försäkringen. Avkastningsskatt ska beräknas först fr.o.m. det

första beskattningsår efter ikraftträdandet då någon betalning gjorts. Om försäkringen tecknats 1996 och nästa betalning görs 2002 blir således avkastningsskatt aktuell först vid taxeringen år 2004. Det är viktigt att ha i åtanke att med ”premier eller liknande ersättning” avses inte enbart inbetalningar till försäkringsgivaren, utan även köpeskilling vid förvärv av s.k. begagnad försäkring (prop. 1995/96:231 s. 52).

För att de nya reglerna om avkastningsskatt inte ska få retroaktiv verkan undantas försäkringens värde vid 1997 års ingång från avkastningsskatt. Detta skattefria undantag räknas sedan år efter år upp med aktuell genomsnittlig statslåneränta (3 § 8 st. AvPL). Avkastningsskatten kommer således att “träffa” dels inbetalningar på försäkringen efter årsskiftet 1996/97, dels faktisk värdeökning av tidigare inbetalningar till den del denna överstiger den genomsnittliga statslåneräntan.

Begagnade försäkringar

Även denna senare övergångsregel har dock ett viktigt undantag. Om försäkringen övertagits från en annan person efter årsskiftet 1996/97 och förvärvet skett på annat sätt än genom arv, gåva eller annat benefikt fång eller i samband med anställds byte av arbetsgivare gäller inte regeln om att värdet per den 1 januari 1997 är undantaget från beskattning (3 § 8 st. AvPL). En s.k. begagnad försäkring som förvärvas genom köp etc. blir således föremål för avkastningsskatt på hela försäkringens värde. Dessutom är försäkringens värde vid utgången av inkomståret förmögenhetsskattepliktig, se vidare avsnitt 6.2.2.1.

Nedsättning p.g.a. utländsk skatt

Då bestämmelserna om avkastningsskatt syftar till en likformig beskattning av inhemska och utländska försäkringar har den skattskyldige innehavaren av försäkringen rätt till nedsättning av skatten med belopp som motsvarar den utländska skatt hänförlig till försäkringen som försäkringsgivaren eller den skattskyldige själv betalat utomlands för försäkringen (10 a § 1 st. AvPL). Rätten till nedsättning gäller utländsk skatt som betalats efter årsskiftet 1996/97 (övergångsbestämmelserna till SFS 1996: 1236). Nedsättning medges endast om rätt till avräkning för den utländska skatten enligt AvrL saknas (10 a § 1 st. AvPL). Med utländsk skatt avses inkomstskatt, förmögenhetsskatt och punktskatt, dock inte mervärdesskatt.

Grundregeln är att nedsättning medges för betald utländsk skatt, dvs. den faktiska skattebelastningen på sparandet. Om den skattskyldige har visat att förutsättningarna för nedsättning föreligger men inte har förmått att lämna samtliga de uppgifter som krävs för tillämpning av nedsättningsreglerna får dock nedsättning ske med skäligt belopp (10 a § 2 st. AvPL). Osäkerhet i fråga om skatteuttaget bör innebära att den utländska skatten beräknas försiktigt till ett belopp som man med ett relativt stort mått av

säkerhet kan anta har belastat försäkringen. En lämplig utgångspunkt för bedömningen av skattebelastningen i visst land kan vara nivån för den lägsta kända genomsnittliga skattebelastningen för en livförsäkringsverksamhet som i inte obetydlig utsträckning riktas mot Sverige från det aktuella landet (prop. 1995/96:231 s. 42). Om den utländska skatten ett visst år överstiger den svenska skatten får den del som inte kan avräknas räknas av ett senare år mot avkastningsskatt på samma försäkring (10 a § 1 st. AvPL).

När det gäller engelska försäkringar varierar skattebelastningen för olika fonder. Skatteuttaget är därför beroende av vilka fonder medlen placerats i. Nedsättning av svensk avkastningsskatt medges med belopp motsvarande faktiskt betald utländsk skatt i den skattskyldiges försäkring. Saknas uppgift om faktiskt betald utländsk skatt medges nedsättning med skäligt belopp. Enligt SKV:s uppfattning kan nedsättning medges med högst hälften av den avkastningsskatt som belöper på den engelska försäkringen ifråga. Detta gäller endast försäkringar tecknade i engelska försäkringsföretag där skatt faktiskt betalats, inte s.k. offshoreförsäkringar.

2.5.2.7 Kontrolluppgifter

Utländska försäkringar

Den som förmedlat en utländsk försäkring ska lämna sådana uppgifter att försäkringsgivaren och försäkringstagaren kan identifieras (12 kap. 4 § LSK).

Förbindelse att lämna kontrolluppgift

Utländska företag som bedriver försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta en filial eller motsvarande etablering här, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i LSK (13 kap. 1 § LSK).

Utländska företag som enligt 13 kap. LSK har förbundit sig att lämna kontrolluppgift ska lämna dessa till SKV. Kontrolluppgift enligt 12 kap. 4 § LSK ska också lämnas till SKV.

2.6 Avdrag

2.6.1 Utländska socialförsäkringsavgifter

---

62 kap. 6 och 9 §§ IL
Ds Fi 1984:25, prop. 1985/86:12, SkU4, SFS 1985:923
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1856
Prop. 1995/96:102, SkU15, SFS 1995:1521

Avdragsrätt föreligger enligt 62 kap. 6 § IL för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter under förutsättning att

– den avgiftsgrundande intäkten tas upp till beskattning för beskattningsåret i Sverige,

– avgifterna påförts på grund av *arbete* enligt en slutligt fastställd debitering eller liknande och att

– avgifterna betalats i enlighet med bestämmelserna i den nordiska konventionen om social trygghet (t.ex. norsk trygdeavgift och danskt arbeidsmarkedsbidrag och pensions/SP/avgift) eller till följd av att den skattskyldige enligt förordningen (EEG) nr 1408/71 om social trygghet ska omfattas av det andra landets lagstiftning om social trygghet.

Den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret har rätt till avdrag i den mån avdraget avser den tiden (62 kap. 9 § IL).

Avgifter, som har satts ned genom ändrad debitering och för vilka avdrag har medgetts, ska tas upp som skattepliktig inkomst av tjänst (62 § 6 § 2 st. IL).

2.6.2 Ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning

För beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning utfärdar SKV allmänna råd om normalbelopp varje kalenderår. Normalbeloppen har betydelse för vilka belopp som arbetsgivaren kan betala ut vid tjänsteresa utan att skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter uppkommer, samt vilka avdrag den skattskyldige kan erhålla för ökade levnadskostnader.

2.6.3 Hemresor vid arbete utomlands

---

12 kap. 24-25 §§ IL
SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, SkU25, SFS 1996:651
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341

När det gäller förutsättningar för avdrag för hemresor vid arbete utomlands är de grundläggande reglerna desamma som vid inrikes anställning. Avdragsrätten avser resa mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (12 kap. 24 § IL). Motsvarande regel gäller inställelseresor, dvs. första resan till och sista resan från en anställning eller ett uppdrag (12 kap. 25 § IL).

12 kap. 24 § IL

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag får göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

2.6.4 Skattereduktion för avgift till utländsk A-kassa

65 kap. 11 b § IL
Prop. 2001/02:36, SkU6, 2001:1168

Enligt 65 kap. 11 b § IL gäller att skattereduktion medges för avgift till utländsk arbetslöshetskassa eller motsvarande enligt ett annat lands system för förmåner vid arbetslöshet. Detta gäller under förutsättning att inkomsten av arbetet i det landet tas upp som intäkt i Sverige under beskattningsåret och att avgiften inte dras av enligt 62 kap. 6 § IL. Har den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig här under endast en del av beskattningsåret, medges skattereduktion bara till den del avgiften avser den tiden. Skattereduktionen uppgår till 40 procent av medlemsavgiften.

2.7 Beskattningsort, obegränsat skattskyldig

Person som varit obegränsat skattskyldig här i riket under någon del av beskattningsåret ska betala kommunal inkomstskatt i hemortskommunen (1 kap. 4 § 1 st. IL). Vad som förstås med hemortskommun framgår av 65 kap. 3 § IL och 22 kap. 1 a § SBL. Genom att beskattningsorten är knuten till begreppet hemortskommun beskattas den som flyttar in eller ut ur Sverige i hemortskommunen för all inkomst som är att hänföra till det beskattningsår när in- eller utflyttning sker (dock inte för inkomst som omfattas av SINK, A-SINK eller KupL). Det bör observeras att detta inte påverkar bedömningen av skattskyldigheten, som när som helst under beskattningsåret kan övergå från att vara obegränsad till begränsad och vice versa.

Hemortskommun för personer som på grund av väsentlig anknytning ska anses obegränsat skattskyldiga i Sverige enligt 3 kap. 3 § 1 st. 3. IL är den kommun till vilken anknytningen varit starkast under beskattningsåret. Detta innebär att för den som efter en utflyttning alltjämt anses bosatt här blir hemortskommunen den kommun i vilken han före utflyttningen var bosatt, medan vid "återbosättning" hemortskommun ska vara

den kommun dit anknytningsmomenten är starkast. Prövning ska ske varje beskattningsår för sig.

2.8 Begränsad skattskyldighet

3 kap. 18 § 1 st. 1 p. IL, 6 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL
Prop. 1986/87:30, SkU5, SFS 1986:1113

3 kap. 18 § 1 st. 3 p. IL
Prop. 1975/76:178, SkU68, SFS 1976:460
Prop. 1981/82:10, SkU9, SFS 1981:1150

3 kap. 18 § 1 st. 4 p. IL
SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, SkU15, SFS 1993:1536

3 kap. 18 § 1 st. 6 p. IL
Prop. 1983/84:67, SkU13, SFS 1983:1044

3 kap. 18 § 2 st. IL, 6 kap. 11 § 2 st. IL
Prop. 1981/82:10, SkU8, SFS 1981:1150

3 kap. 19 § IL
Prop. 1982/83:144, SkU51, SFS 1983:452
Prop. 1984/85:193, SkU62, SFS 1985:307
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.

3 kap. 20 § IL, 6 kap. 11 § 3 st. IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

Begränsat skattskyldiga är fysiska personer som inte är bosatta här i riket eller som inte stadigvarande vistas här och inte heller har väsentlig anknytning hit. Den som är begränsat skattskyldig beskattas enligt reglerna i SINK, A-SINK eller enligt reglerna i IL i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

Begränsad skattskyldighet innebär att endast vissa inkomster, som har anknytning till Sverige, beskattas här (källstatsprincipen). Dessa bestämmelser har utformats så att de i stor utsträckning överensstämmer med skatteavtalens regler om fördelning av beskattningsrätten. De inkomster som enligt intern svensk rätt ska beskattas här finns uttömmande uppräknade i 5 § SINK, 7 § A-SINK, 1 § KupL och 3 kap. 18 – 19 §§ IL.

2.9 Beskattningsort, begränsat skattskyldig

Person som saknar hemortskommun i Sverige taxeras här för inkomst som inte omfattas av reglerna i SINK och A-SINK i SKV region Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål till kommunal inkomstskatt enligt 1 kap. 4 § 2 st. IL. Vid in- eller utflyttning under beskattningsåret gäller vad som ovan sagts under rubriken obegränsat skattskyldig. Den kommunala skattesatsen för den som är begränsat skattskyldig under hela beskattningsåret är 25 procent (65 kap. 4 § IL).

2.10 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
Prop. 1990/91:107, SkU34, SFS 1991:586
Prop. 1994/95:92, SkU12, SFS 1994:1982
Prop. 1995/96:121, SkU24, SFS 1996:165
Prop. 1996/97:100, SkU23, SFS 1997:496
Prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1271
Prop. 1999/00:23, LU8, SFS 2000:52
Prop. 1999/00:10, SkU24, SFS 2001:358
Prop. 2001/02:25, SkU10, SFS 2001:1233
Prop. 2002/03:2, SfU5, SFS 2002:1074
Prop. 2002/03:99, SkU2, SFS 2003:701
SOU 2003:12

2.10.1 Allmänt

Tjänsteinkomster som uppbärs av fysiska personer som är bosatta utomlands beskattas enligt bestämmelserna i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Särskilda regler finns för utomlands bosatta artister och idrottsmän m.fl. (se avsnitt 2.11).

Skatten är en statlig definitiv källskatt (1 §), särskild inkomstskatt. Detta innebär att det inte föreligger någon deklarationsskyldighet för inkomst av tjänst för den som är bosatt i utlandet och att taxering av sådan inkomst inte sker.

2.10.2 Definitioner

I 2 § SINK klargörs att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Här definieras också två för lagens tillämpning centrala begrepp, nämligen *bosatt utomlands* och *hemmahörande i utlandet*.

Bosatt utomlands

Uttrycket *bosatt utomlands* används om en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Genom hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i 3 kap. 17 § IL och 3 kap. 3 § IL (se vidare under avsnittet 2.1.2).

Hemmahörande i utlandet

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* åsyftar enligt definitionen fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här. Om någon är hemmahörande i utlandet eller inte har endast betydelse då det gäller att avgöra vem som är ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt (4 § SINK) samt vem som ska göra skatteavdrag (9 § SINK).

2.10.3 Skattskyldighet

I 3 § SINK anges vilka som är skattskyldiga till särskild inkomstskatt. För skattskyldighet krävs att följande tre villkor är uppfyllda, nämligen att det är:

– en fysisk person som är

– bosatt utomlands och som

– uppbär en *enligt SINK skattepliktig inkomst* vilken inte undantagits från skatteplikt enligt 6 § p. 1 eller 4.

Det första villkoret för att skattskyldighet till särskild inkomstskatt ska föreligga är således att det ska vara fråga om fysisk person. En juridisk person kan överhuvudtaget inte vara skattskyldig enligt SINK.

Det andra villkoret innebär att den fysiska personen ska vara bosatt utomlands (se ovan). Det bör i detta sammanhang framhållas att en person som dagligen befinner sig i Sverige (t.ex. för sitt arbete) men som aldrig tillbringar dygnsvila i Sverige anses inte vistas här stadigvarande och betraktas därmed inte heller som bosatt här i landet. Detta oavsett antalet dagar av fysisk vistelse i Sverige. Personen omfattas av reglerna i SINK.

Det tredje och sista villkoret som uppställs i 3 § SINK innefattar en koppling mellan reglerna om skatteplikt och skattskyldighet. För att en person ska vara skattskyldig krävs att denne har uppburit en inkomst som är skattepliktig enligt den uppräkning som finns i 5 § SINK. Dessutom gäller att inkomsten i fråga inte får vara skattefri på grund av 183-dagarsregeln i 6 § SINK eller skattefri på grund av att den i stället omfattas av A-SINK. Skulle en inkomst vara undantagen från skatteplikt enligt andra punkter i 6 § SINK inverkar detta inte på skattskyldigheten som sådan enligt 3 § SINK.

Gränsgångare

Vad gäller en fysisk person med hemvist i Danmark, Finland

eller Norge och som omfattas av gränsgångarbestämmelserna i det nordiska skatteavtalet, innebär det ovan sagda att man måste göra skillnad på s.k. vecko- och dagpendlare samt om pendlingen pågår kortare eller längre tid än sex månader. Observera att gränsgångare som enligt skatteavtalet har hemvist i Danmark, Finland, eller Norge enligt 1989 års nordiska skatteavtal inte får beskattas i Sverige för inkomst av anställning men däremot för eventuell ersättning från försäkringskassan. Motsvarande bestämmelser finns kvar i 1996 års nordiska skatteavtal såvitt avser Finland och Norge men har den 1 januari 1997 upphört att gälla gentemot Danmark. Vissa övergångsbestämmelser, som framgår nedan, finns dock vad avser gränsgångare mellan Sverige och Danmark.

Gränsgångare - veckopendlare

Veckopendlare, dvs. gränsgångare som under veckorna arbetar i Sverige och som regelmässigt vistas i sin fasta bostad i "hemlandet" två dagar per vecka med en övernattning i hemmet varje vecka, omfattas av reglerna i SINK endast om den sammanhängande vistelsen i Sverige understiger sex månader. Ansökan om beslut om särskild inkomstskatt ska lämnas in till SKV. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar SKV ett SINK-beslut som innebär att skatteavdrag inte ska göras. Arbetsgivaren i Sverige ska lämna en grön kontrolluppgift avseende de ersättningar arbetstagaren har erhållit. Arbetsgivaren ska betala svenska arbetsgivaravgifter, såvida inte intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) säger att personen omfattas av annat lands socialförsäkring. Allmän pensionsavgift tas inte ut av den skattskyldige då denne inte taxeras här i Sverige.

Överstiger den sammanhängande vistelsen i Sverige sex månader är vistelsen att betrakta som stadigvarande. Personen är då obegränsat skattskyldig här i landet (3 kap. 3 § IL) och SINK är inte tillämplig. Ansökan om ”jämkning” av preliminär skatt ska lämnas till SKV. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar SKV ett beslut enligt SBL om att skatteavdrag inte ska göras. Arbetsgivaren ska lämna en gul kontrolluppgift avseende de ersättningar arbetstagaren har erhållit. PGI kommer därmed att beräknas här i landet. Arbetsgivaren i Sverige ska betala svenska arbetsgivaravgifter såvida inte intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) säger att personen omfattas av annat lands socialförsäkring. När det gäller allmän pensionsavgift ska bestämmelserna i lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift även beaktas. Detta innebär bl.a. att taxeras den skattskyldige inte för inkomst kan heller ingen allmän pensionsavgift påföras avseende aktuell inkomst.

- dagpendlare

Gränsgångare som överhuvudtaget inte övernattar i Sverige och

som inte heller har någon annan anknytning hit utan tillbringar sin nattvila i "hemlandet", s.k. dagpendlare, är begränsat skattskyldiga och omfattas av SINK. Detta gäller oavsett om arbetet i Sverige pågår under kortare eller längre tid än sex månader (jfr RÅ 1981 Aa 4). Ansökan om beslut om särskild inkomstskatt ska lämnas in till SKV. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar SKV ett SINK-beslut som innebär att skatteavdrag inte ska göras. Arbetsgivaren ska lämna en grön kontrolluppgift avseende de ersättningar arbetstagaren har erhållit. Arbetsgivaren i Sverige ska betala svenska arbetsgivaravgifter, såvida det inte av intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) framgår att personen omfattas av annat lands socialförsäkring. Allmän pensionsavgift tas inte ut av den skattskyldige då denne inte taxeras här i Sverige.

Gränsgångare - Danmark

När det gäller gränsgångarregeln gentemot Danmark har denna förändrats på i korthet följande sätt.

Mellan Sverige och Danmark ingicks den 28 juni 1996 en överenskommelse som innebar att gränsgångarreglerna skulle upphöra att gälla den 1 januari 1997, jfr 7 § lagen (1996:1295) om ändring i 1989 års nordiska skatteavtal och 4 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (1996 års nordiska skatteavtal). En person betraktas fortfarande som gränsgångare om han den 1 januari 1997 och därefter uppfyller villkoren i de upphävda bestämmelserna. Ett sådant villkor är att arbetet pågår under en sammanhängande tid av minst sex månader. Genom övergångsbestämmelserna gavs den person som började arbeta som gränsgångare senast den 1 januari 1997 möjlighet att tillgodoräkna arbetstid fram till och med den 30 juni 1997. Ett annat villkor för att vara gränsgångare är att anställningsförhållandet ingåtts i avsikt att vara den skattskyldiges huvudsakliga sysselsättning. Det är därför inte möjligt, ens för en kortare tid, att byta sin huvudanställning i arbetsstaten till hemviststaten. Vissa s.k. kortare avbrott medför i övrigt inte att en person upphör att vara gränsgångare. Vid tjänstledighet, arbetslöshet etc. kan avbrottet vara högst 12 månader under en 36-månadersperiod och vid föräldraledighet kan avbrottet pågå under högst 18 månader per barn. Vid sjukdom finns ingen bortre tidsgräns utan endast ett krav på att anställningen ska ha bibehållits under sjukdomstiden.

En person med hemvist i Danmark som fortsätter att vara gränsgångare kan alltså vara skattebefriad på samma sätt som tidigare. Se ovan vid kantrubrikerna ”veckopendlare” respektive ”dagpendlare”.

Avtal med Danmark om

I avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor, undertecknat den 29 oktober 2003, har bl.a. överenskommits om

vissa skattefrågor

en utvidgad källstatsbeskattning (artikel 1), ökade möjligheter till avdrag i arbetsstaten för inbetalning till pensionsordning i hemviststaten (artikel 2) och att ett s.k. utjämningsbelopp ska betalas av arbetsstaten till hemviststaten (artikel 6). Efter riksdagens godkännande av avtalet, som väntas under våren 2004, är avsikten att avtalet efter ikraftträdandet delvis ska tillämpas för inkomståret 2004 bl.a. vad gäller artikel 2 och 6. Vad gäller artikel 1 är avsikten att den ska tillämpas först fr.o.m. inkomståret 2005.

Gränsgångare - hemvist i Sverige

En i Sverige obegränsat skattskyldig person som dessutom har hemvist i Sverige och är gränsgångare enligt skatteavtalet ska beskattas för sin inkomst i Sverige enligt IL. Bestämmelserna i SINK är inte aktuella för denna person. Eftersom det inte finns någon svensk arbetsgivare som gör skatteavdrag ska personen lämna en preliminär självdeklaration för att SKV ska kunna debitera särskild A-skatt, som den skattskyldige själv betalar löpande under året. Normalt omfattas den svenske gränsgångaren av det andra landets socialförsäkring, varför någon allmän pensionsavgift inte ska ingå i den skatt han ska betala. Är det så att han av någon anledning står kvar i det svenska socialförsäkringssystemet enligt intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) ska han betala allmän pensionsavgift här i Sverige och arbetsgivaravgifter ska betalas för honom här.

Svinesundsförbindelsen

Sverige och Norge har träffat avtal om beskattningen vid byggande, underhåll och drift av den nya Svinesundsförbindelsen, och som trätt i kraft den 31 december 2002 (prop. 2002/03:16, SkU6, SFS 2002:982 och 2002:1066). Genom avtalet undviks att inkomst m.m. som enligt det nordiska skatteavtalet får beskattas i verksamhetsstaten och därvid måste proportioneras vid verksamhet på ömse sidor om landgränsen, i stället beskattas endast i hemviststaten. Härigenom beskattas viss inkomst m.m. som förvärvas av person med hemvist i Norge eller Sverige endast i hemviststaten. Detta gäller då en sådan person har inkomst på grund av anställning eller självständig yrkesutövning eller annan verksamhet i samband med byggande, underhåll eller drift av bron. Detsamma gäller beträffande vinst vid avyttring av tillgångar som finns på eller i anslutning till bron och som används vid byggande, underhåll och drift av bron och innehav av förmögenhet som består av tillgångar som används vid byggande, underhåll och drift av bron.

Svenska diplomater

Svenska diplomater i utlandet är obegränsat skattskyldiga i Sverige och omfattas inte av SINK. De personer som avses här är svenska medborgare som tillhört svensk beskickning i utlandet, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller

svenskt karriärkonsulat eller beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands. Obegränsad skattskyldighet gäller även för sådan persons make/maka samt barn under 18 år, om de har varit svenska medborgare och har bott hos honom/henne (3 kap. 4 § IL). Nu angiven personkrets ska alltså beskattas enligt reglerna som gäller för här i riket bosatta personer, och detta oavsett hur lång tid utlandstjänstgöringen varar. Observera dock att lokalanställd personal vid svenska ambassader i utlandet omfattas av SINK.

2.10.4 Betalningsskyldighet

Den som betalar ut skattepliktig inkomst enligt SINK är skyldig att göra skatteavdrag och är också ansvarig för betalning av skatten (9 § jämförd med 4 § 1 st. första meningen SINK).

”Svensk” utbetalare

I Sverige hemmahörande utbetalare, som gjort avdrag för särskild inkomstskatt, men som inte betalat in denna, kan göras ansvarig för skatten enligt reglerna i SBL (15 § SINK, 1 kap. 2 § SBL och 12 kap. 2 § SBL).

”Utländsk” utbetalare

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet (se ovan under avsnitt 2.10.2) är den skattskyldige själv ansvarig för betalningen enligt 4 § 1 st. andra meningen SINK. I andra fall kan den skattskyldige överhuvudtaget inte göras betalningsansvarig för särskild inkomstskatt. Önskar en skattskyldig göra en frivillig inbetalning av särskild inkomstskatt sker detta lämpligen genom att preliminär A-skatt betalas in och att det inbetalda beloppet med stöd av 18 kap. 7 § SBL omvandlas till särskild inkomstskatt.

2.10.5 Skattepliktiga inkomster

Som tidigare nämnts omfattar den särskilda inkomstskatten endast inkomst av tjänst som uppbärs av en i utlandet bosatt fysisk person. För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK krävs emellertid också att fråga är om en sådan inkomst som, om den hade uppburits av en här obegränsad skattskyldig, skulle ha beskattats enligt IL (5 § 4 st. SINK). Detta innebär bl.a. att en inkomst som är skattefri enligt reglerna i 8 kap. IL, eller som inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt bestämmelserna i 11 kap. IL, inte är skattepliktig enligt SINK. Ersättningar som tillhör inkomstslagen näringsverksamhet eller kapital kan aldrig falla in under SINK:s regler. Uppräkningen av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga tjänsteinkomsterna i 5 § SINK är fullständig och uttömmande.

I samband härmed finns anledning att uppmärksamma gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet. Av 4 kap. 7 § SBL i dess lydelse efter en ändring (SFS 1997:1032) i lagen med verkan

från den 1 januari 1998 framgår att den som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet, normalt kan ansöka om och tilldelas F-skattsedel. Detta gäller givetvis även utländska företag som utövar näring här i landet. En svensk arbetsgivare eller uppdragsgivare som anlitar ett utländskt företag för arbete i Sverige bör därför kunna påvisa att det utländska företaget har F-skatt eller har åberopat F-skattsedel för att själv undgå skyldigheten att göra skatteavdrag.

Offentlig tjänst

I 5 § 1 st. p. 1 SINK anges att avlöning etc. på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun är skattepliktig. Detta gäller oavsett om verksamheten har utövats i Sverige eller utomlands.

Enskild tjänst

Avlöning etc. på grund av annan anställning eller annat uppdrag i enskild tjänst är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 2 SINK. Sådan inkomst är dock skattepliktig endast i den mån den förvärvats genom verksamhet här i riket. Detta gäller även förskott av olika slag som kan knytas till en förestående verksamhet här i landet. Detsamma gäller även för ersättningar som betalas ut i efterskott och som avser verksamhet som tidigare faktiskt har bedrivits här i landet. Av lagrummets tredje stycke framgår att verksamheten ska anses utövad här i riket även om den anställde i och för sin tjänst gör tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehåller sig utomlands under kringresande.

Styrelsearvode etc.

Styrelsearvode och annan liknande ersättning från svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person är skattepliktig oavsett var verksamheten utövas (5 § 1 st. p. 3 SINK). Det saknar betydelse om styrelsemötet äger rum i Sverige eller utomlands, om styrelseledamoten deltagit i mötet eller inte samt om styrelseledamoten utfört delar av arbetet, t.ex. läst in material, utomlands. Det förhållandet att ett styrelsemöte hålls utomlands medför dock att ersättning för resa till och från mötet samt för logi i samband med mötet inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 6 § p. 3 SINK. Sådan ersättning är skattepliktig (se vidare nedan).

Enligt 5 § 1 st. p. 4 SINK är vissa ersättningar enligt socialförsäkringslagstiftningen skattepliktig inkomst. Skatteplikt gäller för ersättning i form av

Pension etc. enligt socialförsäkringslagstiftningen

- *pension*, med undantag av barnpension, enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, lagen (1998:702) om garantipension, lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn och lagen (2000:462) om införande av lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn, samt
- *sjukersättning* och *aktivitetsersättning* enligt lagen (1962:381)

om allmän försäkring.

Nyssnämnda pensioner m.m. är skattepliktiga endast till den del det totala beloppet av uppburna ersättningar av detta slag för varje kalendermånad överstiger en tolftedel av 0,67 prisbasbelopp. Vissa andra ersättningar är i sin helhet skattepliktiga oavsett beloppens storlek. Detta gäller för ersättning i form av

– *barnpension* enligt lagen om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn, samt
– *annan ersättning* enligt lagen om allmän försäkring (t.ex. sjukpenning och föräldrapenning).

Pension p.g.a. offentlig tjänst

Pension som betalas ut på grund av tidigare anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun är skattepliktig i sin helhet (5 § 1 st. p. 5 SINK).

Utbetalning från P-försäkring etc.

Belopp som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring är skattepliktig i sin helhet enligt 5 § 1 st. p. 6 SINK om utbetalningen sker med anledning av försäkring, som meddelats av en i Sverige bedriven försäkringsrörelse. Detta gäller också beträffande belopp som betalas ut från pensionssparkonto fört av ett pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.

Pension p.g.a. tjänstepensionsförsäkring etc.

Skatteplikt föreligger också för pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt för annan pension eller förmån, om förmånen utgår från Sverige på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen har utövats här (5 § 1 st. p. 7 SINK). En exemplifiering av vad som innefattas i uttrycket "utövad här i riket" finns i lagrummets tredje stycke (se även ovan under 5 § 1 st. p. 2 SINK).

Ersättning p.g.a. sjukdom/olycksfall i arbete m.m.

Ersättning som utgår enligt

– lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring,
– lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring,
– lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare,
– lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd,
– lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän, samt
– annan lag eller författning till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbetet eller på grund av militärtjänstgöring

är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 8 SINK.

A-kassa och

Vidare är

studiestöd

– dagpenning från arbetslöshetskassa enligt lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 9 SINK, och

– korttidsstudiestöd enligt studiestödslagen (1973:349) skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 10 SINK.

"Övriga" inkomster

I 5 § 1 st. p. 11 SINK finns ett reservstadgande enligt vilket annan härifrån uppburen, genom verksamhet i Sverige förvärvad inkomst av tjänst är att betrakta som skattepliktig. Till skillnad från bestämmelsen i p. 2 uppställs i denna punkt inget krav på att inkomsten härrör från en anställning eller ett uppdrag. Det ska dock vara fråga om inkomst av tjänst och ersättningen måste ha förvärvats genom ”verksamhet” i Sverige. Ersättningar som inte utgår på grund av verksamhet i Sverige, t.ex. periodiska understöd som inte utbetalas p.g.a. något tjänsteförhållande, är följaktligen icke skattepliktiga inkomster enligt SINK. Även enskilda livräntor som utbetalas p.g.a. försäkring utan samband med tjänst, t.ex. trafikskadelivräntor, är skattefria inkomster enligt SINK.

Återfört avdrag för egenavgifter etc.

Till skattepliktig inkomst enligt 5 § 1 st. p. 12 räknas

– återfört avdrag för egenavgifter enligt SAL (2000:980),

– egenavgifter som satts ned, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna, samt

– avgifter som avses i 62 kap. 6 § IL och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa inte hänför sig till näringsverksamhet.

Sjöinkomst

Sjömän bosatta i utlandet beskattas enligt 5 § 1 st. p. 13 SINK. Sjöinkomst definieras i 64 kap. 3 och 4 §§ IL. Som sjöinkomst räknas inkomst av lön, naturaförmåner eller annan ersättning. Till sjöinkomst hänförs även drickspengar och dylikt. Nu nämnda ersättningar utgår till sådan arbetstagare som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman om denne är anställd i redarens tjänst eller av redaren anlitad entreprenör ombord på svenskt handelsfartyg med en bruttodräktighet av minst 100, vilket huvudsakligen används i när- eller fjärrfart. Med anställning på ett svenskt handelsfartyg likställs en anställning på ett utländskt fartyg som svensk redare hyr i huvudsak på bare-boat basis, om anställningen sker hos redaren eller någon av redaren anlitad arbetsgivare. Även en anställning på ett svenskt handelsfartyg som hyrs ut till utländsk redare i huvudsak obemannat jämställs med anställning på ett svenskt handelsfartyg om anställningen sker hos fartygets ägare eller någon av denne anlitad arbetsgivare.

Även den som tjänstgör som kontrollant vid fartygs byggande eller biträder vid fartygs utrustning för att senare tillträda en befattning på fartyget uppbär vad som betecknas vara sjöinkomst. Detsamma gäller den som före leveransen av ett fartyg, som är under byggnad, och innan tjänstgöring ombord påbörjats, inställer sig på fartyget för att lära känna det och dess tekniska utrustning m.m. Skattesatsen avseende sjöinkomst är 15 procent (7 § SINK). SINK på sjöinkomst handläggs av Skattekontor 2 i Göteborg.

Observera dock att om en utomlands bosatt sjöman uppbär sjukpenning är skattesatsen 25 procent på denna ersättning i enlighet med vad som sägs i 7 § SINK jämfört med 5 § 1 st. p. 8 SINK.

Skatteplikt enligt IL

Skattepliktig inkomst enligt SINK är dock endast sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt IL. Detta framgår av 5 § 4 st. SINK.

Kostnadsersättning/kostnads-avdrag

Den särskilda inkomstskatten är, som tidigare nämnts, en statlig källskatt. Detta innebär bl.a. att avdrag för kostnader inte medges och att inkomsterna således blir bruttobeskattade. Som en konsekvens av detta är utbetald traktamentsersättning skattepliktig inkomst och ska beskattas fullt ut, dvs. inget avdrag medges. Detsamma blir fallet när den anställde använder egen bil i tjänsten och får kontant utbetalda bensinpengar i samband med tjänsteresor. Observera dock att ersättning för resa till och från en anställning/förrättning samt för logi är undantagen från skatteplikt om de i 6 § p. 2 eller 3 SINK uppställda villkoren är uppfyllda (se vidare nedan).

I mål C-234/01 Gerritse (se avsnitt 9.8.1) har EG-domstolen prövat frågan om ett system med definitiv källskatt (motsvarande SINK) enligt vilket den skattskyldige beskattas utan möjlighet till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande men till en lägre skattesats än den för i landet bosatta personer är förenlig med EG-fördraget. SKV:s tolkning av domen är att SINK är förenlig med EG-fördraget om den skattskyldige inte beskattas hårdare enligt SINK än vad som hade blivit fallet vid en hypotetisk taxering enligt IL med tillämpning av bestämmelserna om vad som ska dras av i inkomstslaget tjänst (12 kap. IL). Kostnader hänförliga till sådana intäkter som är undantagna från beskattning enligt SINK ska dock inte beaktas vid den hypotetiska taxeringen. Den som efter arbetsperiodens eller inkomstårets utgång kan visa att beskattningen blivit hårdare enligt SINK än vad som hade blivit fallet vid en tillämpning av IL:s bestämmelser är därför berättigad till nedsättning av SINK i motsvarande mån. Vad gäller personliga avdrag befinner sig en person som tillfälligt arbetar i ett annat EU-land normalt inte i en jämförbar situation med den för i landet bosatta personer. Sådana

avdrag ska därför normalt inte medges vid den hypotetiska taxeringen.

Exempel: A har 100 i inkomst i Sverige. Kostnaderna för intäkternas förvärvande enligt 12 kap. IL uppgår till 40. Skatten vid en hypotetisk taxering enligt IL:s bestämmelser och med tillämpning av en för riket antagen genomsnittlig skattesats, 30 procent blir därvid 18 (100 – 40 x 0,3) och är lägre än skatten enligt SINK, som är 25 (100 x 0,25). SINK ska sättas ned till 18 och mellanskillnaden återbetalas till den skattskyldige. Möjlighet till ändrad beräkning av SINK-skatt saknas (avsnitt 2.10.7).

Kontantprincipen

Skattskyldig enligt 3 § SINK är den som är bosatt utomlands och som uppbär en enligt 5 § skattepliktig inkomst. Frågan om en inkomst har kunnat disponeras då den skattskyldige var bosatt i Sverige eller då han var bosatt utomlands är således av avgörande betydelse för om inkomsten ska beskattas enligt bestämmelserna i SINK eller enligt IL:s bestämmelser.

Utflyttning – betalning i efterskott

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, han inte längre är obegränsat skattskyldig i Sverige. Enbart sådana tjänsteinkomster som kan disponeras under tid då betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig omfattas av SINK. Detta gäller även om tjänsteinkomsten rent faktiskt hänför sig till tid under vilken personen var obegränsat skattskyldig i Sverige.

Inflyttning – betalning i förskott

Det kan även förekomma fall då en person bosatt i utlandet erhåller tjänsteinkomst i förskott för arbete som han vid en senare tidpunkt, då han är obegränsat skattskyldig här, ska utföra i Sverige. En sådan förskottslön är skattepliktig enligt bestämmelserna i 5 § 2 st. SINK.

Avyttring av aktier i FÅAB

Inom SINK-systemet finns inte någon bestämmelse motsvarande den i 57 kap. 12 § IL. Sådan vinst vid avyttring av aktier i svenskt fåmansföretag som enligt nämnda lagrum ska beskattas som inkomst av tjänst omfattas inte av SINK. Däremot ska beskattning i vissa fall ske enligt reglerna i IL. När en begränsat skattskyldig säljare ska beskattas för kapitalvinst enligt IL gäller detta även den del av vinsten som ska tas upp i inkomstslaget tjänst (se 3 kap. 19 § IL).

2.10.6 Från skatteplikt undantagna inkomster

I 6 § finns en fullständig uppräkning av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt SINK.

183-dagarsregeln

I 6 § p. 1 har tagits in en särskild regel som gäller för den som har en utländsk arbetsgivare (den s.k. 183-dagarsregeln eller montör-

regeln). Enligt denna bestämmelse är avlöning och annan jämförlig förmån som uppburits på grund av annan anställning eller annat uppdrag än svensk offentlig tjänst inte skattepliktig om

- den anställde vistas i Sverige högst 183 dagar under en tolvmånadersperiod, och
- ersättningen betalas av, eller på vägnar av, en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige, samt
- ersättningen inte heller belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.

Eftersom den i denna punkt intagna 183-dagarsregeln är direkt hämtad från OECD:s modellavtal så bör dagarna beräknas på det sätt som anges i kommentaren till artikel 15 p. 2 i modellavtalet. Beräkningen utgår från bestämmelsens ordalydelse, såväl den i artikel 15 p. 2 a som i 6 § p. 1 a SINK, nämligen att "mottagaren vistas" ("is present"). I beräkningen ska i enlighet härmed inräknas ankomstdag, avresedag och alla andra dagar som tillbringas i verksamhetsstaten oavsett om verksamhet utövas eller inte, t.ex. lördagar, söndagar, helgdagar, semester före, efter och under verksamhetsperioden.

De dagar som en person befinner sig i transit mellan två platser utanför verksamhetsstaten ska inte inräknas. Om den utsände blir sjuk vid tidpunkten för avresan från verksamhetslandet och detta hindrar honom från att lämna landet och han annars skulle ha uppfyllt kraven för tillämpning av 183-dagarsregeln ska de extra dagarna inte inräknas. Semester och annan vistelse utanför verksamhetslandet ska inte heller inräknas.

Det bör också framhållas att beräkningen av om vistelsen överstiger 183 dagar kan göras för vilken tolvmånadersperiod som helst. Någon koppling till kalenderåret finns inte. I princip påbörjas en ny tolvmånadersperiod varje dag.

Observera att 183-dagarsregeln inte kan användas för att bestämma huruvida den anställdes vistelse i Sverige är stadigvarande eller ej. Den som stadigvarande vistas i Sverige är obegränsat skattskyldig, och bestämmelserna i 6 § SINK gäller endast för personer som är begränsat skattskyldiga. Innan man över huvud taget kan tillämpa 183-dagarsregeln i 6 § SINK måste man alltså först konstatera att den anställde inte vistas stadigvarande i Sverige. Därefter får man pröva huruvida vistelsen överstiger 183 dagar eller ej.

Uttrycket "fast driftställe"

För att ersättning ska vara undantagen från skatteplikt uppställs slutligen i p. 1 c krav på att ersättningen inte får belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. Vad som avses med uttrycket "fast driftställe" framgår av 2 § första meningen SINK

jämfört med 2 kap. 29 § IL (se avsnittet 3.2.4 som behandlar fast driftställe).

Anställds ersättning för resor och logi

Enligt 6 § p. 2 SINK är ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad avseende resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut undantagen från skatteplikt. Skattefriheten är inte begränsad till delsträckor inom landet utan omfattar också den del av ersättningen som hänför sig till resa utanför Sverige. Om den skattskyldige företagit sådana resor med egen bil kan ersättningar på upp till 30 kr per mil godtas såsom skattefria. Överstiger resekostnadsersättningen detta belopp får, om inte särskilda omständigheter visas föreligga, överskjutande belopp anses ha förlorat karaktären av ersättning för faktiska kostnader för resan och ska således beskattas. Skattefrihet föreligger inte heller för hemresor som företas under den tid då arbetet pågår i Sverige eller för ersättning som avser resor för annan än den anställde, t.ex. hans familj.

Vidare är ersättning för logi under tid arbetet utförs i Sverige skattefri. Det ställs inte något krav på att bostaden ska ha varit belägen i Sverige utan bara att den ska avse tid under vilken arbetet utförs här i landet. Oavsett om arbetsgivaren tillhandahåller logi eller mot kvitto ersätter den anställde för t.ex. hotellövernattningar är förmånen skattefri.

Styrelseledamots ersättning för resa och logi

I likhet med vad som gäller beträffande anställda föreligger skattefrihet för ersättning till ledamöter eller suppleanter i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person som betalas av bolaget eller av den juridiska personen för kostnad avseende resa till respektive från förrättningen och för logi i samband med förrättningen (6 § p. 3 SINK). En förutsättning för att ersättningen ska vara undantagen från skatteplikt är dock att förrättningen äger rum i Sverige. Sådan ersättning som betalas till en i utlandet bosatt styrelseledamot i samband med ett till utlandet förlagt styrelsemöte är därför skattepliktig och ska tillsammans med arvodet beskattas enligt SINK. Jämför i övrigt vad som sagts ovan under 6 § p. 2 SINK.

Artister och idrottsmän

Inkomst som i utlandet bosatt artist eller idrottsman uppbär och som omfattas av bestämmelserna i A-SINK är enligt 6 § p. 4 SINK undantagen från skatteplikt enligt SINK (se vidare avsnitt 2.11). Observera dock att scenarbetare, koreografer, regissörer m.fl. omfattas av bestämmelserna i SINK och inte av de i A-SINK.

Lokalanställda

Skattefrihet föreligger enligt 6 § p. 5 SINK för ersättning, förmån och pension som utgår till lokalanställd på grund av anställning hos svenska staten. För skattefrihet enligt denna bestämmelse

krävs dock att mottagaren är medborgare i anställningslandet och att han är anställd av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet.

Skatteavtals inverkan

Inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i ett skatteavtal är också undantagen från skatteplikt enligt SINK (6 § p. 6 SINK).

2.10.7 Skattesats

Skatt tas ut med 25 procent på skattepliktig inkomst (7 § SINK). Skattesatsen är dock 15 procent när det gäller sjöinkomst som är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 13 SINK. Från öretal bortses.

"Jämkning" och förhöjt skatteavdrag (ändrad beräkning av skatteavdrag)

Som framgår av 7 § jämförd med 5 § SINK är den särskilda inkomstskatten en källskatt och tas ut på bruttoinkomsten utan avdrag för kostnader. Detta innebär att särskild inkomstskatt antingen tas ut med full skattesats enligt 7 § SINK, dvs. 25 procent, 15 procent, eller inte alls i fråga om sådana inkomster som avses i 6 § SINK. Någon möjlighet att "jämka" skattesatsen/ändra beräkningen av skatteavdraget till en annan procentsats än vad som nu angetts eller att medge förhöjt skatteavdrag, t.ex. för att täcka svensk fastighetsskatt, föreligger inte.

2.10.8 Beskattningsmyndighet

Beslut om särskild inkomstskatt

För personer som omfattas av SINK ska beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Enligt 8 § SINK är SKV beskattningsmyndighet. Var handläggning ska ske framgår av SKV:s arbetsordning. Några formella krav på vem som ska ta initiativet till ett SINK-beslut ställs inte upp i lagen. I prop. 1990/91:107 s. 26 uttalas emellertid att "sådant beslut ska meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen". Beslut kan givetvis också meddelas i andra fall än de i propositionen angivna. Exempelvis kan beskattningsmyndigheten ex officio meddela SINK-beslut om det vid en granskning kommit fram att ett företag har haft en i utlandet bosatt person anställd eller om det kommit en kontrolluppgift som utvisar att särskild inkomstskatt rätteligen innehållits.

Vistas den skattskyldige tillfälligt här i riket och uppbär inkomst av arbete som utförs här är det SKV i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare som fattar beslut. Detta gäller även om arbetstagaren utför viss del av arbetet t.ex. i sitt hemland. Om arbetsgivaren inte är registrerad men bosatt här i riket är det SKV i den region där han är bosatt som fattar beslut.

När det gäller utomlands bosatta som uppbär sjöinkomst är

Skattekontor 2 i Göteborg handläggande myndighet.

I andra fall än de ovan beskrivna är det SKV region Stockholm som fattar beslut (8 § 1 st. SINK). Av detta följer att det är SKV region Stockholm som fattar beslut då en i utlandet bosatt person uppbär inkomst från Sverige som har förvärvats på annat sätt än genom arbete vid tillfällig vistelse här (t.ex. pension) eller då en person som vistas tillfälligt i Sverige uppbär inkomst från en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här.

Hur ärendena ska handläggas inom SKV regleras inte av lagen. Frågan om vilken region inom SKV som i olika situationer beslutar kan belysas med följande exempel.

Ersättning från försäkringskassa

När det gäller ersättning från försäkringskassan uppkommer dels frågan om utbetalda belopp är att hänföra till "inkomst av arbete", dels var försäkringskassan, sett i förhållande till den som uppbär ersättningen, kan anses vara registrerad som arbetsgivare. Enligt SKV:s uppfattning omfattar uttrycket "inkomst av arbete" de ersättningar som betalas ut av försäkringskassan. När det gäller frågan om var försäkringskassan i ett fall som detta ska anses vara registrerad som "arbetsgivare" får man se till var det utbetalande kontoret är beläget. I normalfallet innebär denna lösning att en och samma region inom SKV kan fatta beslut såväl om arbetsinkomsten som eventuell ersättning från försäkringskassan. Vad nu sagts gäller inte ersättningar som livränta, pension och liknande.

Viss del av arbetet utfört i Sverige

Vissa anställningar och uppdrag innebär att en del av arbetet utförs utomlands och en annan del, kanske en mycket ringa del, utförs här i riket. Det kan t.ex. vara fråga om en utomlands bosatt person som av svenskt universitet anlitas som opponent eller som föreläsare. I sådana fall, och under förutsättning att någon del av arbetet utförs i Sverige, är det den region inom SKV där arbetsgivaren är registrerad/bosatt som fattar beslut.

Lön etc. som uppbärs efter utflyttning

Som redovisats ovan i avsnitt 2.10.5 ska särskild inkomstskatt tas ut på lön, pension, etc. som betalas ut till en person som har varit bosatt i Sverige om inkomsten har kunnat disponeras först efter det att han anses bosatt utomlands. Då det i dessa fall inte är fråga om en person som tillfälligtvis vistas i Sverige – han var ju skatterättsligt bosatt här vid tiden för arbetets utförande – är det SKV region Stockholm som fattar beslut.

Lön etc. uppbärs efter hemresa

Om däremot en utomlands bosatt person, som tillfälligt har vistats och arbetat här, efter det att vistelsen avbrutits erhåller en retroaktiv utbetalning är det SKV i den region där arbetsgivaren är registrerad/bosatt som fattar beslut. Den omständigheten att utbetalningen sker eller beslut fattas vid en tidpunkt då den

skattskyldige inte längre vistas i Sverige saknar betydelse.

2.10.9 Skatteavdrag m.m.

"Svensk" utbetalare

Av 9 § SINK följer att en i Sverige hemmahörande utbetalare av belopp, som enligt SINK utgör skattepliktig inkomst, är skyldig att göra skatteavdrag för betalning av den skattskyldiges särskilda inkomstskatt. Utbetalaren är dock endast skyldig att göra skatteavdrag om den skattskyldige, enligt 10 § 1 st. SINK, överlämnat beskattningsmyndighetens beslut angående särskild inkomstskatt till honom eller om utbetalaren erhållit besked från beskattningsmyndigheten om att skatteavdrag för särskild inkomstskatt ska göras.

Att en i Sverige hemmahörande utbetalare också är ansvarig för betalningen av den särskilda inkomstskatten framgår av 4 § SINK (se avsnitt 2.10.4).

Erhåller den skattskyldige såväl kontant ersättning som andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdraget enligt 9 § 2 st. SINK för dessa beräknas efter 8 kap. 14-17 §§ SBL, dvs. efter förmånernas sammanlagda värde. Skulle det på detta sätt framräknade skatteavdraget överstiga den kontanta inkomsten är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden som om skatteavdrag gjorts enligt 9 § 3 st. SINK.

Den som betalar ut ersättning för arbete ska vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp. Vid betalning i utländsk valuta ska skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan. Omräkning till svenska kronor ska göras enligt valutakursen vid utbetalningstillfället (12 § och 12 a § SINK).

"Utländsk" utbetalare

För i utlandet hemmahörande utbetalare ställs inga krav på att denne ska göra skatteavdrag (9 § 1 st. andra meningen SINK). Det är i stället den skattskyldige själv som är ansvarig för betalningen av den särskilda inkomstskatten, 4 § 1 st. andra meningen SINK.

Besked efter begäran

Enligt 13 § 2 st. SINK ska beskattningsmyndigheten på begäran lämna besked i frågor som angår skyldigheten att verkställa skatteavdrag, beräknandet av sådant avdrag samt tillämpningen i övrigt av reglerna i 9-12 §§ SINK. Om en i utlandet bosatt person uppbär inkomst som enligt 5 § SINK inte är skattepliktig och inte heller har undantagits från skatteplikt enligt 6 § SINK (t.ex. egendomslivränta) kan något SINK-beslut enligt 8 § SINK inte meddelas. I sådana fall kan dock beskattningsmyndigheten med stöd av 13 § 2 st. SINK lämna besked av innebörd att skatteavdrag inte ska göras.

Underlåta skatteavdrag om det sker i annan stat

SKV kan under vissa förutsättningar besluta att skatteavdrag får underlåtas. Villkoren är dels att Sverige har ingått en överenskommelse för undvikande av att skatt tas ut i mer än en av staterna, dels att avdrag för skatt på grund av arbete görs i den främmande staten i likhet med vad som gäller i fråga om preliminär skatt (s.k. uppbördsöverenskommelse).

Överföring av SINK till annat land

Har särskild inkomstskatt för utomlands bosatta innehållits i Sverige på grund av arbete kan denna överföras till den stat där skatten rätteligen ska tillgodoföras (14 § 2 st. SINK). Detta efter att beslut om befrielse har fattats av SKV enligt vad som sagts ovan.

Nordiska blanketter

De nordiska länderna har tagit fram ett antal blanketter, NT-serien, för att underlätta ett informationsutbyte om att skatteavdrag sker respektive inte sker och för att förenkla överföring av skatt mellan länderna.

2.10.10 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Särskild inkomstskatt, som har innehållits genom skatteavdrag, ska enligt 15 § SINK redovisas och betalas på det sätt som framgår av SBL. Detta innebär att det är beskattningsunderlaget avseende mervärdesskatt för utbetalaren som är styrande för när skattedeklaration ska lämnas och betalning ske. För utbetalare med beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt på högst 40 milj. kr gäller att redovisning i form av skattedeklaration och betalning normalt ska vara SKV tillhanda på förfallodagen som är den 12 i månaden efter redovisningsperioden (i januari och augusti är motsvarande datum den 17). För utbetalare med beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt över 40 milj. kr är betalningsdagen normalt den 12 i månaden (i januari är motsvarande datum den 17) efter redovisningsperioden medan redovisningen normalt sker i skattedeklarationen den 26 i månaden efter redovisningsperioden (i december är motsvarande datum den 27).

2.10.11 Socialavgifter

För arbetstagare som är bosatt utomlands men som utfört arbete i Sverige ska arbetsgivaren normalt betala socialavgifter på vanligt sätt. Den som arbetar i Sverige omfattas av socialförsäkringslagen (1999:799), vilket innebär att pensionsgrundande inkomst (PGI) ska beräknas även för SINK-skattskyldiga. Finns intyg om att annat lands socialförsäkring är tillämplig för arbetstagaren, exempelvis E 101, ska arbetsgivaren inte betala några arbetsgivaravgifter i Sverige, och någon PGI ska inte beräknas. Exempel på orsaker till att personer tillhör annat lands

socialförsäkringssystem även när arbete utförs i Sverige är att arbetstagaren utför arbete i två länder samtidigt och i sådant fall tillhör bosättningslandets lagstiftning eller att en dispens har utfärdats enligt (EEG) nr 1408/71.

Under avsnitt 2.10.3 behandlas kort, vad som gäller beträffande socialavgifter för gränsgångare.

2.10.12 Allmän pensionsavgift

En i utlandet bosatt person kan inte debiteras allmän pensionsavgift, om han beskattas enligt reglerna i SINK eftersom personen inte taxeras här.

2.10.13 Kontrolluppgift

Kontrolluppgifter i inkomstslaget tjänst ska lämnas även för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). Det betyder att den som har betalat ut belopp som omfattas av SINK är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt bestämmelserna i LSK (jfr 18 § SINK).

Det bör framhållas att om ett beslut om SINK har meddelats så ska s.k. grön kontrolluppgift lämnas. De blanketter som används är följande.

- SKV 2340 avser förvärvsinkomster
- SKV 2341 avser pensionsinkomster m.m. från ex. RFV, SPV och KPA och försäkringsföretag
- SKV 2343 engelsk version av SKV 2340
- SKV 2307 avser sjöinkomster

Kontrolluppgift ska lämnas även om inkomsten genom beslut befriats från skatt. Beträffande belopp och förmåner som utgetts till begränsat skattskyldiga har SKV utfärdat särskilda föreskrifter som reglerar kontrolluppgiftsskyldighetens omfattning (SKVFS 2004:6).

2.10.14 Återbetalning av skatt

Om särskild inkomstskatt felaktigt har betalats har den skattskyldige rätt att efter ansökan återfå vad som betalats in för mycket (20 § SINK). En skillnad mot vad som gäller ifråga om preliminär A-skatt är att återbetalning av särskild inkomstskatt förutsätter att den skattskyldige i en skriftlig ansökan begär detta. För att återbetalning ska kunna ske måste ansökan ha kommit in till SKV senast vid utgången av det sjätte kalenderåret efter det då inkomsten uppbars. Ett intyg eller annan lämplig handling ska fogas till ansökan om att särskild inkomstskatt har betalats in för

sökanden. Om det är fråga om återbetalning till följd av bestämmelser i skatteavtal ska det även visas att utländsk skatt har erlagts på samma inkomst. Någon ändring i beräkningen av den särskilda inkomstskatten är, som tidigare nämnts inte möjlig. Återbetalning av skatt kan bli aktuell då det i ett skatteavtal stadgas att Sverige som källstat ska medge avräkning för den i andra staten erlagda inkomstskatten (s.k. omvänd credit). Exempel på fall då detta kan bli aktuellt är skatt på svensk pension utbetald till person med hemvist i Spanien.

2.10.15 Omvandling av SINK till preliminär skatt och vice versa

I fall då särskild inkomstskatt erlagts och det senare visar sig att den skattskyldige stannat i Sverige under så lång tid att han är att betrakta som bosatt här i landet är det möjligt att omvandla den särskilda inkomstskatten till preliminär A-skatt. Bestämmelserna om detta finns i 11 kap. 14 § SBL. Av 18 kap. 7 § SBL framgår vidare att preliminär skatt kan omvandlas till särskild inkomstskatt.

2.10.16 Övrigt

Överflyttning av ärenden och uppgifter

I 21 § SINK anges att vad som sägs om överflyttning av ärenden och uppgifter mellan SKV i 2 kap. 5 § SBL gäller i tillämpliga delar den särskilda inkomstskatten.

Av 1 kap. 2 § SBL framgår att lagens regler om redovisning och betalning även gäller SINK.

2.11 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
SOU 1989:9, prop. 1990/91:159, SkU33, SFS 1991:591
Prop. 1992/93:196, SkU28, SFS 1993:466
Prop. 1992/93:198, SkU27, SFS 1993:918
Prop. 1995/96:121, SkU24, SFS 1996:166
Prop. 1996/97:100, SkU23, SFS 1997:498
Prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1272
Prop. 1999/00:23, LU8, SFS 2000:53
Prop. 1999/00:105, SkU22, SFS 2000:477
Prop. 2001/02:25, SkU10, SFS 2001:1234
Prop. 2002/03:99, SkU2, SFS 2003:658

2.11.1 Allmänt

Beskattningsreglerna för utomlands bosatta artister och idrottsmän m.fl. finns i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK).

Skatten är en statlig definitiv källskatt (1 §), särskild inkomstskatt. Deklarationsskyldighet föreligger således inte för inkomster som omfattas av dessa bestämmelser.

2.11.2 Skattskyldighet

Skattskyldiga till särskild inkomstskatt är utomlands bosatt artist och idrottsman samt artistföretag och arrangör hemmahörande eller bosatt i utlandet. Både fysiska och juridiska personer omfattas således av skattskyldigheten.

Observera att en artist eller idrottsman inte är skattskyldig om han uppbär inkomst från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet (5 § A-SINK).

2.11.3 Definitioner

Av 2 § A-SINK framgår att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i A-SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Vidare definieras i 3 § A-SINK vissa, för tillämpningen av lagen centrala begrepp och uttryck.

Bosatt utomlands

Enligt 3 § A-SINK avses med uttrycket *bosatt utomlands* en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Av denna definition samt den i 2 § A-SINK gjorda hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i 3 kap. 17 § IL och 3 kap. 3 § IL (se vidare under avsnitt 2.1.2).

Hemmahörande i utlandet

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* avser fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här.

Artist, idrottsman

Med uttrycket *artist* avses den som utövar artistisk verksamhet och med *idrottsman* den som utövar idrottslig verksamhet.

Artistisk verksamhet

I 3 § A-SINK finns en uppräkning av de vanligaste formerna av artistisk verksamhet. Enligt denna uppräkning avses med artistisk verksamhet personligt framträdande inför publik eller vid ljud- eller bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Ren undervisnings-, instruktions- eller bildningsverksamhet respektive andaktsutövning omfattas inte av dessa bestämmelser. Gränsdragningsproblem kan uppkomma om t.ex. en artist under ett engagemang både undervisar och ger en konsert. Endast den del av ersättningen som avser konserten omfattas av bestämmelserna i A-SINK, varför det är önskvärt att fördelningen

av ersättningen framgår av avtal eller liknande. Om det inte framgår hur ersättningen ska fördelas måste en uppskattning göras av hur stor del av ersättningen som belöper på respektive verksamhet. I vissa fall kan det också vara svårt att avgöra om det är en konsert eller t.ex. föredrag eller deltagande i andaktsutövning. I dessa fall bör bedömningen ske utifrån en huvudsaklighetsprincip.

För att omfattas av bestämmelserna i A-SINK krävs vidare att framträdandet äger rum inför publik. Detta kan antingen ske genom att publiken är personligen närvarande eller kan se eller lyssna till framträdandet med hjälp av ljud- eller bildupptagning.

Det är den som framträder med artistisk verksamhet på t.ex. en scen som omfattas av lagen. Scenpersonal och tekniska biträden samt sådana kategorier som regissörer och koreografer omfattas inte av lagen. För utomlands bosatta personer som inte utövar artistisk verksamhet blir i stället SINK aktuell (se avsnitt 2.10 ovan).

Idrottslig verksamhet

Med *idrottslig verksamhet* avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio- eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning. Som framgår ovan omfattas artistföretag och arrangörer hemmahörande i utlandet av bestämmelserna i A-SINK.

Artistföretag

Som *artistföretag* räknas härvid fysisk eller juridisk person, som utan att vara arrangör, mot ersättning tillhandahåller artist eller idrottsman.

Arrangör

Med *arrangör* avses den som anordnar tillställning med artistisk eller idrottslig verksamhet.

Svenskt fartyg

Enligt definitionen i 3 § A-SINK hänvisar begreppet *svenskt fartyg* till sådant svenskt och utländskt handelsfartyg som avses i 64 kap. 5 § IL.

2.11.4 Redovisnings- och betalningsskyldighet

Utbetalaren av vederlaget

Enligt 6 § 1 st. A-SINK är den som enligt 14 § är redovisningsskyldig för skatten också ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt. Detta innebär att den som betalar ut skattepliktig ersättning till en artist/idrottsman eller ett artistföretag ska göra avdrag, redovisa den dragna skatten och betala in den.

För arrangörer gäller att dessa själva är skyldiga att redovisa och betala skatten.

Om särskild inkomstskatt enligt A-SINK inte betalas inom den tid som föreskrivs i 14 § A-SINK tas dröjsmålsavgift ut enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift.

2.11.5 Skattepliktiga inkomster

En uttömmande uppräkning av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga inkomsterna finns i 7 § A-SINK.

För artist, idrottsman och artistföretag utgör den skattepliktiga inkomsten vad som erhålls i kontant ersättning eller annat vederlag medan för arrangör utgör den skattepliktiga inkomsten vad som uppbärs i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning.

Lagstiftningen omfattar förutom inkomst av verksamhet här i landet även inkomst av verksamhet på svenskt eller utländskt handelsfartyg.

2.11.6 Från skatteplikt undantagna inkomster

I 8 § finns en uttömmande uppräkning av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt A-SINK.

Frivillig betalning till gatumusikant

Enligt 8 § p. 1 A-SINK är frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får undantagna från skatteplikt. Det rör sig här om sådana personer som utan inträdesavgift uppträder med musik, sång, akrobatik och liknande aktiviteter på gator, torg, tunnelbanestationer m.fl. platser.

Näringsverksamhet från fast driftställe

Enligt 8 § p. 2 A-SINK har inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige speciellt undantagits från skatteplikt. Beskattning av sådan verksamhet ska ske enligt bestämmelserna i IL.

Royalty och periodiskt utgående avgift

Vidare är enligt 8 § p. 3 A-SINK royalty och periodiskt utgående avgift undantagna från beskattning. Ersättning från svensk radio och television ska anses som inkomst av royalty till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

Skatteavtal

Enligt 8 § p. 4 A-SINK är inkomst som undantas från beskattning på grund av skatteavtal inte skattepliktig.

Observera att även om sådan inkomst är undantagen från skatteplikt är den som betalar ut ersättningen – utbetalaren/arrangören – ändå skyldig att lämna redovisning till beskattningsmyndigheten (16 § A-SINK).

Resor samt kost och logi

Som skattepliktig inkomst räknas inte heller vederlag i form av nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med artistisk och idrottslig verksamhet eller för styrkta kostnader härför (8 § p. 5 A-SINK). Om ersättning för resa, kost och logi ingår i den kontanta ersättningen är även denna del av ersättningen skattepliktig.

Åtnjuter mottagaren, förutom kontant ersättning, även andra

skattepliktiga förmåner ska skatteavdrag beräknas för dessa. Från skatteplikt har dock undantagits vad som utgår i form av naturaförmåner om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 prisbasbelopp enligt AFL avrundat till närmaste hundratal kronor.

2.11.7 Skattesats

Av 9 § A-SINK framgår att skattesatsen är 15 procent. Öretal som uppkommer när skattebeloppet räknas ut bortfaller.

Definitiv källskatt

Den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl. är, som tidigare nämnts en definitiv källskatt. Detta innebär att skatten tas ut på bruttoinkomsten och möjlighet till kostnadsavdrag saknas. Observera dock att vissa kostnadsersättningar och naturaförmåner har undantagits från skatteplikt.

2.11.8 Beskattningsmyndighet

Beskattningsmyndighet är Skatteverket, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika. Den som har att betala denna särskilda inkomstskatt ska anmäla sig hit för registrering. I de fall ett samordningsnummer behöver tilldelas sker detta av det skattekontor där utbetalaren är registrerad eller där arrangemanget ägt rum.

2.11.9 Socialavgifter

När underlaget för arbetsgivaravgifter ska bestämmas ska utbetalaren bortse från ersättningar som omfattas av A-SINK (2 kap. 13 § SAL). En utländsk artist som får ersättning för arbete i Sverige omfattas dock i de flesta fall av socialförsäkringslagen (1999:799), vilket innebär att PGI ska beräknas trots att några arbetsgivaravgifter inte betalas. Allmän pensionsavgift betalas inte heller eftersom någon taxering inte sker. Beträffande artister som är medborgare och bosatta i annat EES-land kan det dock hända att artisten i fråga omfattas av ett annat lands socialförsäkring, normalt bosättningslandets. Detta kan gälla t.ex. när artisten har arbete i flera länder samtidigt. I sådana fall ska PGI inte beräknas.

2.11.10 Kontrolluppgifter

Den som har betalat ut ersättning eller utgivit förmåner till person som beskattas enligt A-SINK och omfattas av svensk socialförsäkring ska lämna uppgift om utgivna ersättningar på gul kontrolluppgift (SKV 2303). De uppgifter som lämnas kommer därvid att ligga till grund för beräkning av PGI. Gula kontrolluppgifter

lämnas tillsammans med övriga kontrolluppgifter till det kontor där utgivaren av ersättningarna är registrerad. Detta oavsett vad som angetts rörande beskattningsmyndighet ovan. Beträffande belopp och förmåner som utgetts till begränsat skattskyldiga har SKV utfärdat särskilda föreskrifter som reglerar kontrolluppgiftsskyldighetens omfattning (SKVFS 2004:6).

2.12 Avdrag vid in- och utflyttning m.m.

Allmänna avdrag

Rätt till allmänna avdrag som anges i 62 kap. IL (periodiskt understöd m.m.) har bara de som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. När en fysisk person flyttat ut från Sverige under inkomståret och blivit begränsat skattskyldig ska avdraget proportioneras på så sätt att avdraget endast avser tid som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Motsvarande gäller vid inflyttning till Sverige (62 kap. 9 § IL).

Motsvarande regler som gäller för allmänna avdrag gäller även för pensionssparavdrag (59 kap. 16 § IL). Det innebär att pensionssparavdrag får göras bara av den som är obegränsat skattskyldig. Den som varit obegränsat skattskyldig bara en del av beskattningsåret kan göra de avdrag som avser den tiden. Det finns dock ett undantag, om avdraget ska göras i inkomstslaget kapital (59 kap. 16 § 2 st. och 59 kap. 10 § IL).

Grundavdrag

Person som varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela beskattningsåret får helt grundavdrag. Den som varit obegränsat skattskyldig i Sverige endast en del av beskattningsåret får ett reducerat grundavdrag. Grundavdrag är en tolftedel av 0,293 prisbasbelopp för taxeringsår 2004 för varje kalendermånad eller del därav som personen är obegränsat skattskyldig (63 kap. 4 § IL). Grundavdraget avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

Diplomater

Svensk diplomat i utlandet anses vid tillämpning av skattelagarna som obegränsat skattskyldig i Sverige (3 kap. 4 § IL). Detsamma gäller make och barn under 18 år till svensk diplomat i utlandstjänst om de har varit svenska medborgare och har bott hos honom, se avsnitt 2.14 om beskattning av diplomater.

Dödsbo

För det beskattningsår då dödsfallet inträffar gäller att dödsboet är berättigat till grundavdrag med samma belopp som skulle ha utgått om den avlidne levt under hela året, om det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon (4 kap. 1 § IL). I IL har det därför ansetts onödigt att ha kvar den tidigare specialregleringen, de ovan beskrivna reglerna om grundavdrag gäller (63 kap. 4 § IL). Dödsbon har inte rätt till avdrag för senare år än det år då dödsfallet inträffade.

Beräkning av

Nedanstående tabell används för reducerat grundavdrag. Tabellen

reducerat grundavdrag

kan användas då en person inte varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela beskattningsåret. Tabellen har beräknats med ledning av det för inkomståret 2003 gällande prisbasbeloppet 38 600 kr.

Grundavdraget beräknas för	**Grundavdragets storlek, kr Tax 2004**
1 månad	1 000
2 månader	1 900
3 ”	2 900
4 ”	3 800
5 ”	4 800
6 ”	5 700
7 ”	6 600
8 ”	7 600
9 ”	8 500
10 ”	9 500
11 ”	10 400
12 ”	11 400

2.13 Deklarationsskyldighet

Om deklarationsskyldighet för obegränsat skattskyldiga som varit bosatta i Sverige under hela beskattningsåret, se HL 04.

Deklarationsskyldighet föreligger för person som är begränsat skattskyldig om den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kr (2 kap. 2 § p. 4 och 5 LSK). Allmän självdeklaration ska lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret. Fysiska personer som är bosatta utomlands eller som stadigvarande vistas utomlands vid den tidpunkten får dock lämna självdeklaration senast 31 maj under taxeringsåret (4 kap. 5 § LSK).

Deklarationsskyldighet föreligger även för person med förmögenhetstillgångar som vid beskattningsårets utgång haft ett sammanlagt värde som överstiger 1 500 000 kr eller i fall då sambeskattning ska ske med make eller sambo, 2 000 000 kr, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller om särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas för honom. En person som inte är svensk medborgare och som vistas i Sverige under en begränsad tid av högst tre år behandlas som begränsat skattskyldig (6 § SFL).

När man bedömer deklarationsskyldighet ska hänsyn inte tas till sådan inkomst eller förmögenhet för vilken skattskyldighet inte

föreligger enligt IL eller SFL. Däremot ska sådan inkomst och förmögenhet som i och för sig är skattepliktig men som enligt skatteavtal kan vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige räknas med vid bedömningen av frågan om deklarationsskyldighet föreligger (2 kap. 8 § LSK).

2.14 Beskattning av diplomater

3 kap. 17-18 §§ IL
Prop. 1984/85:55, SkU15, SFS 1984:894

1 § 1 st. lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
Prop. 1984/85:18, SkU17, SFS 1984:1052

4 § 4 st. kupongskattelagen (1970:624)
Prop. 1970:134, BeU60, SFS 1970:624

2.14.1 Beskattning av svenska diplomater

Svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk makt, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller lönat svenskt konsulat, eller beskickningens, delegationens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst är bosatt utomlands, jämställs i skattehänseende med här bosatta personer. Detsamma gäller sådan persons make samt barn under 18 år, om de är svenska medborgare och bor hos honom (3 kap. 4 § IL). Personalens personliga tjänare och personer, som för svensk firmas räkning har sänts ut för att utföra arbete i beskickningens eller konsulatets lokaler, räknas inte till representationens personal.

Utlandstillägg m.m.

Enligt 11 kap. 21 § IL ska s.k. utlandstillägg och därmed likställd förmån, såsom fri bostad, bostadskostnadsersättning eller däremot svarande förmån och som anvisats av staten för utlandsstationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet inte tas upp som intäkt. Till personal som tillhör utrikesförvaltningen (svenska beskickningar och konsulat) räknas inte bara de egentliga diplomatiska och konsulära befattningshavarna utan även tolkar, kanslister och skrivbiträden samt vaktmästare, chaufförer m.fl. Hit hör även försvarsattachéer (armé-, marin- och flygattachéer).

Observera att lokalanställd personal vid svenska ambassader i utlandet omfattas av SINK (se vidare avsnitt 2.10.5).

2.14.2 Beskattning av utländska diplomater etc.

2.14.2.1 Bestämmelserna i IL

Ej bosatta här

I beskattningshänseende anses en person som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal inte vara bosatt här i landet (3 kap. 17 § 2 p. IL). Detta gäller oavsett om personen i fråga endast vistas här tillfälligt eller om han har sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistas här. En förutsättning för att en sådan person inte ska anses vara bosatt här är dock att han inte är svensk medborgare och inte heller var bosatt i Sverige när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess betjäning. Detta gäller också beträffande sådan persons make, barn under 18 år samt enskild tjänare om de bor hos honom och inte är svenska medborgare (3 kap. 17 § 3 p. IL).

Inkomst-beskattning

I och med att nu behandlade personer i skattehänseende inte är att anse som bosatta här tillämpas de för begränsat skattskyldiga gällande bestämmelserna, t.ex. SINK i fråga om tjänsteinkomster. Enligt katalogerna i 5 § SINK samt 3 kap. 18 och 19 §§ IL är dessa personer skattskyldiga bl.a. för:

- Avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun (5 § 1 st. 1 p. SINK),
- Avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket (5 § 1 st. 2 p. SINK),
- Arvode och annan ersättning som uppburits i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats (5 § 1 st. 3 p. SINK),
- Pensioner, skadeersättningar, ersättning från A-kassa m.m. i den omfattning som anges i 5 § 1 st. 4-12 p. SINK,
- Inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § 1 p. IL),
- Inkomst av näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt (3 kap. 18 § 2 p. IL),
- Kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag, dels konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som

utgetts av svenska aktiebolag, dels sådana av svenska aktiebolag utfästa köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med och dels terminer och optioner och terminer som avser något av nu nämnda tillgångar, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här (3 kap. 19 § IL),

– Återförda avdrag för egenavgifter (3 kap. 18 § 3 p. IL),

– Inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar (3 kap. 18 § 7 p. IL). Utländska diplomater är dock undantagna. Se vidare under kantrubrik "Andel i ekonomisk förening" i detta avsnitt, samt

– Löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt i Sverige (3 kap. 18 § 5 p. IL).

Kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige (3 kap. 18 § 6 p. IL).

Andel i ekonomisk förening

Utländska diplomater etc. är vidare frikallade från skattskyldighet för inkomst för utdelning på andel i svensk ekonomisk förening (3 kap. 18 § 3 st. IL).

Beskattnings-myndighet enligt 8 § SINK

Beskattningsmyndighet är SKV. Diplomater, konsuler etc. som vistas endast tillfälligt i Sverige handläggs av SKV i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare eller, i vissa fall, är bosatt. Diplomater, konsuler etc. som, utan att vara obegränsat skattskyldiga, är bosatta här eller som stadigvarande vistas här handläggs av SKV i Stockholm. Som ovan nämnts är bestämmelserna i SINK tillämpliga på tjänsteinkomster som diplomater, konsuler etc. uppbär (lönen från beskickningen/konsulatet är skattebefriad enligt bestämmelserna i 1961 respektive 1963 års Wienkonvention, se avsnitt 2.14.3 och 2.14.4).

Beskattningsort enligt IL och SFL

Enligt 1 kap. 4 § 3 st. IL respektive 1 § SFL är det den kommun där diplomaten, konsuln etc. under beskattningsåret först varit bosatt eller stadigvarande vistats som är beskattningsort. Även om vistelsen i Sverige enbart är tillfällig ska beskattningsorten bestämmas med utgångspunkt i vilken kommun han vistats.

I Sverige lokal-anställd personal m.fl.

Enligt 3 kap. 14 § IL är en obegränsat skattskyldig person som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige och som inte omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 17 § 2-4 p. IL frikallad från skattskyldighet för inkomst av sin tjänst hos den utländska staten. Denna bestämmelse är t.ex. til??lämplig på en i Sverige bosatt person, svensk eller utländsk medborgare, som tar anställning vid en utländsk stats här belägna beskickning

eller hos utländsk stats företrädare i Sverige. En sådan person är inte skattskyldig här för den från beskickningen eller från den utländska statens företrädare uppburna lönen, men väl för alla andra inkomster, t.ex. pension, som uppbärs med anledning av den tidigare tjänsten vid beskickningen (RÅ 1967 Fi 451).

Utländsk honorärkonsul

Utländsk honorärkonsul, som är svensk eller utländsk medborgare, beskattas enligt 3 kap. 15 § IL inte här i riket för de förmåner som han åtnjuter på grund av sin tjänst hos den främmande staten.

2.14.2.2 Bestämmelserna i KupL

Enligt 4 § 1 st. KupL föreligger skattskyldighet till kupongskatt för person som inte är bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige.

Enligt 4 § 4 st. KupL, som hänvisar till 3 kap. 17 § 2-4 IL, föreligger dock inte skattskyldighet för personer som tillhör en främmande stats beskickning eller lönande konsulat här i riket eller beskickningens eller konsulatets betjäning. Inte heller är make, barn under 18 år samt enskild tjänare till ovannämnda personer skattskyldiga. Svensk medborgare som tillhör främmande makts beskickning eller utländsk medborgare som var bosatt i Sverige innan han kom att tillhöra beskickningen anses i beskattningshänseende vara bosatt i Sverige. För sådana personer gäller inte KupL eftersom de beskattas för utdelningsinkomster enligt reglerna i IL.

2.14.2.3 Bestämmelserna i FTL och LSF

Fastighetstaxering

3 kap. 4 § 5 p. FTL är byggnad samt tomtmark och övrig mark som tillhör byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten undantagen från skatteplikt om fastigheten ägs av främmande makts beskickningar och fastigheten till övervägande del används i beskickningens verksamhet som sådan. Av denna bestämmelse följer att beskickningsfastighet ska undantas från skatteplikt. Även ambassadörs residens torde, i likhet med vad som gäller enligt artikel 23 1 p. i 1961 års Wienkonvention (se avsnitt 2.14.3 nedan), betraktas som en beskickningsfastighet och således redan enligt bestämmelserna i intern rätt vara undantagen från skatteplikt.

Statlig fastighetsskatt

Enligt 1 § 1 st. andra meningen LSF gäller vidare att fastighet som året före taxeringsåret inte varit skattepliktig enligt FTL, t.ex. beskickningsbyggnad, är undantagen från skatteplikt.

Av 2 § 1 st. LSF följer att en i utlandet bosatt ägare till en i Sverige belägen fastighet är skattskyldig till statlig fastighets-

skatt.

2.14.2.4 Bestämmelserna i IPL

Enligt 2 § IPL åtnjuter en främmande stats beskickning och beskickningsmedlemmarna jämte deras familjer och betjäning samt diplomatiska kurirer immunitet och privilegier enligt den i Wien den 18 april 1961 antagna konventionen om diplomatiska förbindelser (1961 års Wienkonvention).

Vidare åtnjuter enligt 3 § samma lag främmande stats konsulat och konsulatmedlemmar jämte deras familjer och betjäning samt konsulära kurirer (med vissa undantag) immunitet och privilegier enligt den i Wien den 24 april 1963 avslutade konventionen om konsulära förbindelser (1963 års Wienkonvention).

Konventionernas bestämmelser ska enligt 1 § IPL gälla utan hinder av bestämmelse i annan författning.

2.14.3 1961 års Wienkonvention

De skattemässiga privilegier som föreskrivs i 1961 års Wienkonvention om diplomatiska förbindelser är följande

2.14.3.1 Beskickningslokaler

Beskickningschefens bostad

Enligt artikel 23 1 p. gäller att beskickningslokalerna, till vilka även beskickningschefens bostad enligt artikel 1 räknas, vare sig de innehas med äganderätt eller är förhyrda, ska vara befriade från alla statliga, regionala och kommunala skatter och avgifter med undantag för sådana som utgör ersättning för lämnade särskilda tjänster.

Enligt artikelns 2 p. gäller denna skattebefrielse inte sådana skatter och avgifter som enligt den mottagande statens lag ska erläggas av den som ingår avtal med den sändande staten eller beskickningschefen. Som framgår av det ovan sagda gäller skattefriheten enligt artikel 23 1 p. inte fastighet etc. som innehas av annan diplomatisk företrädare än beskickningschef. Skattefrihet kan dock följa av bestämmelserna i artikel 34 (se avsnitt 2.14.3.2 nedan).

2.14.3.2 Diplomatiska företrädare etc.

Enligt artikel 34 ska diplomatiska företrädare vara befriade från alla statliga, regionala och kommunala skatter och pålagor vare sig de avser person eller egendom. Undantag görs för följande skatter och avgifter:

Skatter och avgifter som

– sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varors eller tjänsters pris,

ska erläggas

eller tjänsters pris,

- skatter och andra pålagor på privat fast egendom som är belägen på den mottagande statens område, såvida den inte innehas av den diplomatiska företrädaren på den sändande statens vägnar för beskickningsändamål,
- arvs- och kvarlåtenskapsskatter som tas ut av den mottagande staten på annan lös egendom än sådan som finns i den mottagande staten uteslutande till följd av att den avlidne vistades där i egenskap av beskickningsmedlem eller som medlem av beskickningsmedlems familj,
- skatter och andra pålagor på privata inkomster från källa i den mottagande staten samt förmögenhetsskatt på investeringar i affärsföretag i den mottagande staten,
- skatter och avgifter vilka uppbärs såsom ersättning för lämnade särskilda tjänster samt
- tämpel- och lösenavgifter som tas ut i ärenden rörande fast egendom om annat inte följer av bestämmelserna i artikel 23.

Diplomats familj

De nu redovisade bestämmelserna gäller enligt artikel 37 1 p. också medlem av diplomatisk företrädares familj, vilken tillhör hans hushåll, under förutsättning att han inte är medborgare i den mottagande staten.

Administrativ och teknisk personal

Detsamma gäller enligt artikel 37 2 p. beträffande medlem av beskickningens administrativa och tekniska personal jämte de av hans familjemedlemmar som tillhör hans hushåll under förutsättning att de inte är medborgare eller stadigvarande bosatta i den mottagande staten.

Tjänstepersonal

Vidare gäller enligt artikel 37 3 p. att sådana medlemmar av en beskicknings tjänstepersonal som inte är medborgare eller stadigvarande bosatta i den mottagande staten ska vara befriade från skatter och andra pålagor på den lön som utgår på grund av anställningsförhållandet.

Privattjänare

Även beskickningsmedlems privattjänare ska enligt artikel 37 4 p.vara befriad från skatter och andra pålagor på den lön som utgår på grund av anställningsförhållandet under förutsättning att han inte är medborgare eller stadigvarande bosatt i den mottagande staten.

2.14.4 1963 års Wienkonvention

De skattemässiga privilegierna som föreskrivs i 1963 års Wienkonvention om konsulära förbindelser är följande

2.14.4.1 Fastigheter etc.

Enligt artikel 32 1 p. i 1963 års Wienkonvention ska konsulatlokaler och karriärkonsulatschefs bostad som ägs eller hyrs av den sändande staten eller av någon som handlar på dess vägnar vara befriade från alla statliga, regionala eller kommunala skatter och avgifter av alla slag, med undantag av sådana som utgör ersättning för lämnade särskilda tjänster.

Enligt artikelns 2 p. gäller denna skattebefrielse inte beträffande sådana skatter och avgifter som enligt den mottagande statens lagar och förordningar ska erläggas av den som ingått avtalet, t.ex. uthyraren, med den sändande staten eller med den person som handlat på dess vägnar.

2.14.5 Beskattning av konsuler etc.

Enligt artikel 49 1 p. är konsuler och konsulattjänstemän och de familjemedlemmar som tillhör deras hushåll befriade från alla statliga, regionala eller kommunala skatter och andra pålagor, vare sig de avser person eller egendom. Undantag görs dock för följande skatter och avgifter:

Skatter och avgifter som ska erläggas

- sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varors eller tjänsters pris,
- skatter och andra pålagor på privat fast egendom belägen på den mottagande statens område med undantag för konsulatlokaler och karriärkonsulatschefs bostad,
- arvs- och kvarlåtenskapsskatter samt skatter på förmögenhetsöverföring, vilka tas ut av den mottagande staten, dock inte på lös egendom som finns i den mottagande staten uteslutande till följd av att den avlidne vistades där i egenskap av konsulatmedlem eller som medlem av konsulatmedlems familj,
- skatter och andra pålagor på privata inkomster, inbegripet reakapitalvinster, från källa i den mottagande staten och förmögenhetsskatten på investeringar i affärsföretag i den mottagande staten,
- skatter och avgifter som uppbärs som ersättning för lämnade särskilda tjänster, samt
- registrerings-, stämpel- och lösenavgifter, dock inte såvitt konsulatlokaler och karriärkonsulatschefs bostad.

Tjänstepersonal

Enligt artikelns 2 p. följer vidare att medlemmar av tjänstepersonalen ska vara befriade från alla skatter och andra pålagor på de löner som de uppbär för sina tjänster.

2.14.6 Jämförelse av Wienkonventionerna och intern svensk rätt

Wienkonventionerna	**Intern svensk rätt**
Beskicknings- och konsulatlokaler är skattebefriade; art. 23 1 p. I 1961 års konvention resp. art. 32 1 p. 1 i 1963 års konvention	Dessa lokaler är undantagna från skatteplikt till statlig fastighetsskatt; 1 § 1 st. LSF
Beskickningschefs- och karriärkonsulatschefs bostad är - med vissa undantag - befriade från statlig och kommunal skatt; art. 23 1 p. i 1961 års konvention resp. art. 49 1 p. i 1963 års konvention	Sådan bostad torde vara undantagen från skatteplikt till statlig fastighetsskatt; 1 § 1 st. LSF
Diplomatiska företrädare är - med vissa undantag - befriade från statlig och kommunal skatt; art. 49 1 p. i 1963 års konvention	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL I övriga fall är lönen från beskickningen skattefri enligt 3 kap. 14 och § 15 §§ IL
Konsuler och konsulattjänstemän är med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; 49 1 p. i 1963 års konvention	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL I övriga fall är lön och förmåner skattefria enligt 3 kap. 14 och 15 §§ IL
Diplomatisk företrädares familj är - med vissa undantag - befriad från statlig och kommunal skatt om de tillhör diplomatens hushåll och inte är svensk medborgare; art. 37 1 p. i 1961 års konvention	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL
Wienkonventionerna	**Intern svensk rätt**
Konsuls och konsulattjänstemans familj är - med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 49 1 p. i 1963 års konvention	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 § kap. 18 § IL samt även 4 § KupL
Beskicknings administrativa och tekniska personal är - med vissa undantag - befriade från statlig kommunal skatt; art. 37 2 p. i 1961 års konvention	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL I övriga fall är lön och förmåner skattefria enligt 3 kap. 14 § IL
Person som tillhör administrativ eller teknisk personals familj är - med vissa undantag – befriade från skatt och andra pålagor på lönen från beskickningen; art. 37 3 p. i 1961 års konvention	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogernai 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL
Konsulats tjänstepersonal är befriade från alla skatter och andra pålagor på	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 §

lönen från konsulatet; art. 49 2 p. i 1963 års konvention	SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL I övriga fall är lön och förmåner skattefria enligt 3 kap. 14 och 15 §§ IL
Beskickningsmedlems privattjänare är - om han inte är svensk med borgare och inte heller är stadig varande bosatt här - befriad från skatt och andra pålagor på lönen från beskickningsmedlemmen; art. 37 4 p. i 1961 års konvention	Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL I övriga fall är lön och förmåner skattefria enligt 3 kap. 14 § IL

2.15 Beskattning av representanter och anställda vid FN och dess fackorgan

4 § lag (1996:661) om immunitet och privilegier i vissa fall
Prop. 1975/76:205, JuU45, SFS 1976:661
Prop. 1994/95:46, JuU7, SFS 1994:1817

Av 4 § IPL framgår att internationella organ som anges i bilaga till lagen och personer med anknytning till sådant organ åtnjuter immunitet och/eller privilegier enligt vad som bestämts i stadga eller avtal. För tillämplighet krävs att det aktuella avtalet är i kraft i förhållande till Sverige. De internationella överenskommelserna publiceras i "Sveriges internationella överenskommelser" SÖ och ges ut av Utrikesdepartementet. Många som utfört ett uppdrag åt en internationell organisation är av den uppfattningen att inkomsten därifrån är skattebefriad. Enligt de flesta avtal gäller dock skattebefrielse endast tjänstemän i organisationen. Det är sällsynt att uppdragstagare åtnjuter skattefrihet. Vidare är det möjligt att en i bilagan angiven personkategori kan åtnjuta immunitet utan att för den skull vara skattebefriad för inkomsten. För en korrekt tillämpning är det därför viktigt att läsa det aktuella avtalet. I bilagan till lagen finns ett femtiotal internationella organ uppräknade.

2.15.1 Representanter och anställda vid FN

- Som framgår av 2 p. i den till IPL fogade bilagan ska medlemmarnas representanter i FN och personer med tjänst hos eller uppdrag av organisationen åtnjuta immunitet och privilegier i enlighet med vad som anges i
- Konvention den 13 februari 1946 rörande Förenta nationernas privilegier och immunitet (FN-konventionen) respektive
- Avtal den 31 augusti och den 30 september 1985 mellan Sverige och Förenta Nationernas Höge Kommissarie för flyk-

tingar (UNHCR) om ett regionkontor för UNHCR (UNHCR-avtalet).

Konventionens respektive avtalets bestämmelser gäller enligt 1 § IPL utan hinder av bestämmelse i annan författning.

2.15.1.1 FN-konventionen

Enligt artikel V § 17 i FN-konventionen ska FN:s generalsekreterare närmare ange de grupper av tjänstemän på vilka bestämmelserna i artikel V är tillämpliga. Vidare ska samtliga medlemmars regeringar underrättas dels om vilka dessa grupper är, dels om namnen på de tjänstemän som ingår i dessa grupper.

Tjänstemän

Namngiven tjänsteman som omfattas av bestämmelserna i FN-konventionens artikel V åtnjuter enligt § 18 b skattefrihet för löner och andra inkomster som de uppburit från FN.

Sakkunniga

I fråga om sakkunniga på uppdrag för FN regleras immuniteten och privilegierna i konventionens artikel VI. De sakkunniga har dock inga skattemässiga förmåner eller privilegier.

2.15.1.2 Avtalet med UNHCR

Avtalet med UNHCR trädde i kraft den 1 januari 1986 och behandlar bl.a. frågor som sammanhänger med ett kontor i Stockholm för UNHCR:s representant för de nordiska länderna.

Tjänstemän

Tjänstemän vid UNHCR har samma skatteprivilegier som FN-tjänstemän i allmänhet. Enligt artikel IV p. 9 b ska därför tjänstemän vid UNHCR:s regionkontor i Stockholm åtnjuta befrielse från skatt på lön, ersättning och skadestånd som utbetalas av UNHCR. Vidare gäller enligt artikel IV p. 10 att Höge Kommissariens regionale representant och dennes ställföreträdare, såvida de inte är svenska medborgare, jämte make och minderåriga barn ska åtnjuta de privilegier och immuniteter, befrielser och förmåner som vanligtvis tillkommer diplomatiska sändebud i motsvarande ställning (se ovan under avsnitt 2.3).

2.15.2 Representanter, anställda m.fl. vid FN:s fackorgan

Som framgår av 3 p. i den till IPL fogade bilagan ska medlemmarnas representanter i fackorganen och personer med tjänst hos eller uppdrag av sådana fackorgan samt ledamöterna i styrelsen för världssjöfartsuniversitetet, studerande vid universitetet och till universitetet knutna särskilda personer åtnjuta immunitet och privilegier i enlighet med vad som anges i

– Konventionen den 21 november 1947 om privilegier och

immunitet för Förenta nationernas fackorgan (fack-konventionen) respektive

– Avtal den 9 februari 1983 mellan Sverige och den Internationella sjöfartsorganisationen (IMO) om världssjöfartsuniversitet (IMO-konventionen).

2.15.2.1 Fack-konventionen

De fackorgan som omfattas av fack-konventionen är enligt artikel I § 1 II:

– Internationella arbetarorganisationen (ILO),

– Förenta Nationernas livsmedels- och jordbruksorganisation (FAO),

– Förenta Nationernas organisation för undervisning, vetenskap och kultur (UNESCO),

– Internationella civila luftfartsorganisationen (ICAO),

– Internationella valutafonden (IMF),

– Internationella återuppbyggnads- och utvecklingsbanken, ”Världsbanken” (IBRD),

– Världshälsoorganisationen (WHO),

– Världspostunionen (UPU),

– Internationella teleunionen (ITU),

– Meteorologiska världsorganisationen (WMO),

– Internationella finansieringsbolaget (IFC),

– Mellanstatliga rådgivande sjöfartsorganisationen (IMO),

– Internationella utvecklingsfonden (IDA),

– Världsorganisationen för den intellektuella äganderätten till immateriella tillgångar (WIPO),

– IFAD, samt

– Varje annat fackorgan anknutet till FN i enlighet med artiklarna 57 och 63 i FN:s stadga.

Enligt artikel VI § 18 i fack-konventionen ska varje fackorgan närmare ange de grupper av tjänstemän på vilka bestämmelserna i artikel VI är tillämpliga. Vidare ska samtliga medlemmars regeringar dels underrättas om vilka dessa grupper är, dels om namnen på de tjänstemän som ingår i dessa grupper.

Tjänstemän

Namngiven tjänsteman som omfattas av bestämmelserna i fack-konventionens artikel VI åtnjuter enligt § 19 b, på samma villkor

som FN:s tjänstemän, skattefrihet för löner och andra inkomster som de uppburit från fackorganet i fråga.

Sakkunniga

I fråga om sakkunniga på uppdrag för FN regleras immuniteten och privilegierna i konventionens artikel VI. De sakkunniga har dock inga skattemässiga förmåner eller privilegier.

2.15.2.2 IMO-konventionen

IMO-konventionen trädde i kraft den 1 maj 1983 och reglerar frågor som sammanhänger med världssjöfartsuniversitetet i Malmö.

Universitetet

De finansiella bestämmelserna finns i Del V, artiklarna 12-15, i konventionen. Enligt artikel 12 1 p. är den Internationella sjöfartsorganisationen med avseende på universitetet befriad från

- statlig och kommunal inkomstskatt,
- mervärdesskatt och andra indirekta skatter på varor som inköpts eller tjänster som utförts för universitetets officiella bruk, i den omfattning som enligt svensk lag medges utländska diplomatiska beskickningar i Sverige, samt
- socialförsäkringsavgifter.

Tjänstemän

Rektor och andra universitetstjänstemän är enligt artikel 13 1 p. befriade från statlig och kommunal inkomstskatt på tjänsteinkomst. Med "tjänsteinkomst" avses enligt artikel 1 p. 1 i "alla penningsummor som hänför sig till anställning i samband med världssjöfartsuniversitetet vilka i någon form utbetalas till, tillkommer eller tillfaller en tjänsteman".

Socialförsäkringsavgifter

I fråga om socialförsäkringsavgifter gäller enligt artikel 14 1 p. att universitetstjänsteman och de familjemedlemmar som ingår i dennes hushåll omfattas av socialförsäkringsarrangemang som ombesörjs av Internationella sjöfartsorganisationen och att de därför är undantagna från varje socialförsäkringssystem som inrättats enligt svensk lag. Ett undantag härifrån görs dock i artikelns 3 p. såvitt avser socialförsäkringsavgifter och socialförsäkringsförmåner som hänför sig till inkomst från arbete i Sverige utanför universitetet. För det fall att tjänstemannens familjemedlemmar var bosatta i Sverige omedelbart före tjänstemannens anställning vid universitetet är de berättigade till andra svenska socialförsäkringsförmåner än barnbidrag (artikelns 2 p.).

Enligt del VI artikel 17 i IMO-konventionen ska Internationella sjöfartsorganisationens generalsekreterare från tid till annan tillställa svenska regeringen en förteckning över alla universitetstjänstemän samt underrätta regeringen särskilt om utnämning av enskilda tjänstemän i och för komplettering av

denna förteckning. Av förteckningen ska framgå om tjänstemannen i fråga är svensk medborgare.

3 Inkomst av närings-verksamhet

3.1 Obegränsad skattskyldighet

3.1.1 I Sverige hemmahörande personer

3 kap. 1-3, 7-8 §§ IL
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.

5 kap. IL
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1853
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

6 kap. 1-4 §§ IL
SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, SkU16, SFS 1989:1040
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.
SOU 1997:2, prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1229
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

Fysisk person

En fysisk person är skattskyldig för alla sina inkomster, i Sverige och från utlandet, om de förvärvats under tid då denne varit obegränsat skattskyldig här i landet (3 kap. 8 § IL). Vad som i detta sammanhang menas med obegränsat skattskyldig framgår i avsnitt 2.1.2.

Juridisk person

Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige, vilket innebär att skattskyldighet föreligger för alla inkomster som förvärvats såväl i Sverige som från utlandet (6 kap. 4 § IL).

Formella kriterier, registrering etc.

Enligt svenskt synsätt läggs formella kriterier normalt till grund för bedömningen av om en juridisk person är att betrakta som inhemsk eller utländsk. Obegränsad skattskyldighet föreligger således om den juridiska personen på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som en svensk juridisk person (6 kap. 3 § IL). I förarbetena anges att den omständigheten att den juridiska personen har ett organ som motsvarar en styrelse och att detta organ har sitt säte i Sverige är

en ”annan sådan omständighet” som medför obegränsad skattskyldighet (prop. 1999/00:2 del 2 s. 71). Vidare sägs att om någon sådan motsvarighet helt och hållet saknas, får man se till andra omständigheter, såsom att den huvudsakliga verksamheten bedrivs här.

Byte av hemvist

I 22 kap. 5 § IL finns regler om uttagsbeskattning bl.a. vid byte av hemvist enligt skatteavtal, se vidare avsnitt 3.1.5.2.

EEIG
– civilrätt

Företagsformen europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) syftar till att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta för fysiska personer, bolag och andra rättsliga enheter att kunna samarbeta över gränserna. Grupperingarna styrs i första hand av rådets förordning (EEG) nr 2137/85. I lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar finns bestämmelser som kompletterar förordningen. En gruppering har stora likheter med ett svenskt handelsbolag med den stora skillnaden att medlemmarna måste komma från minst två EES-stater. De som avser att bilda en gruppering ska ingå ett avtal och låta registrera grupperingen där den har sitt säte. En gruppering kan ha sitt säte i en medlemsstat och sitt huvudkontor eller avdelningskontor i en annan medlemsstat. Den ska i sådant fall registreras där kontoret är beläget. Registreringsmyndighet i Sverige är PRV. Grupperingen behöver inte ha något eget kapital. Medlemmarna har ett tvingande obegränsat solidariskt ansvar för grupperingens skulder. Ändamålet med en grupperings verksamhet ska vara att underlätta och utveckla medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att skapa vinst för grupperingen som sådan. Det är dock möjligt att grupperingen går med vinst. En gruppering får varken direkt eller indirekt utöva någon styrning eller kontroll av medlemmarnas eller andra företags verksamhet, utan får bara vara av understödjande karaktär i förhållande till medlemmarnas ekonomiska verksamhet. Varje medlemsstat bestämmer själv om grupperingen ska ha status som juridisk person, vilket är fallet i Sverige. Grupperingen har rättskapacitet, dvs. den kan ha rättigheter och skyldigheter, från dagen för registrering. Grupperingar har två obligatoriska organ, medlemmarna och företagsledaren. Medlemmarna är grupperingens högsta organ som kan fatta alla beslut som syftar till att förverkliga ändamålet för grupperingen. Medlemmarna kan ge direktiv till andra organ och befattningshavare. Företagsledaren kan vara en eller flera fysiska personer. Denne eller dessa företräder grupperingen mot tredje man. En gruppering avvecklas genom likvidation. Den behåller sin rättskapacitet till dess likvidationen är avslutad.

EEIG
– beskattning

I inkomstskattehänseende gäller att en gruppering inte själv är skattskyldig för sina inkomster (5 kap. 2 § 2 st. IL). Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Bestämmelserna i IL om

svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om grupperingar samt för delägare respektive andelar i dem. Detta innebär bl.a. att bestämmelserna om fåmanshandelsbolag och delägare i sådana är tillämpliga på grupperingar och medlemmar i grupperingar samt att 50 kap. IL om beräkning av kapitalvinst vid avyttring av andel i handelsbolag blir tillämpligt vid avyttring av andel i en gruppering. Av 33 kap. 1 § 2 st. resp. 34 kap. 1 § 2 st. IL framgår att reglerna om räntefördelning och expansionsfond inte ska tillämpas på verksamhet som bedrivs av en gruppering.

Bestämmelserna i SBL om handelsbolag gäller, om inte annat föreskrivs, även för grupperingar (1 kap. 5 § SBL). Grupperingar är normalt inte deklarationsskyldiga eftersom de inte utgör skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Av 3 kap. 24 § jfr m. 3 kap. 18–19 a §§ LSK följer att grupperingar ska lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxering. Av förenklingsskäl behandlas grupperingar som skattesubjekt såvitt avser fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. I detta avseende är grupperingar deklarationsskyldiga (2 kap. 7 § 5 p. LSK).

Europabolag

En ny förordning (2157/2001/EG) om stadga för s.k. europabolag (Societas Europaea) kommer att träda i kraft den 8 oktober 2004, se avsnitt 9.8.2.

Europabolag

En ny förordning (2157/2001/EG) om stadga för s.k. europabolag (Societas Europaea) kommer att träda i kraft den 8 oktober 2004, se avsnitt 9.8.2.

3.1.2 Inkomstslaget näringsverksamhet

29 kap. 2 § IL
Prop. 1996/97:12, SkU17, SFS 1996:1399

De grundläggande reglerna beträffande inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 13–40 kap. IL.

Fysisk person

För en fysisk person som är enskild näringsidkare är gränsdragningen till inkomst av tjänst och kapital av betydelse. Till inkomst av kapital räknas nämligen enligt 41 kap. 1 § IL inkomst p.g.a. innehav av tillgångar och kapitalvinster om inkomsten inte räknas till näringsverksamhet, vilket är fallet med ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och ränta på kundfordringar. Detsamma gäller beträffande ränta och utdelning på lagertillgångar.

Handelsbolag – delägaren fysisk person eller dödsbo

För handelsbolagsdelägare som är fysisk person eller dödsbo sker beskattning i olika inkomstslag. Kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter hos handelsbolaget beskattas i kapital och andra inkomster i näringsverksamhet (13 kap. 4 § 2 st. IL).

– delägaren annan juridisk person än dödsbo

För handelsbolagsdelägare som är annan juridisk person än dödsbo beskattas hela handelsbolagets inkomst i näringsverksamhet (13 kap. 4 § 1 st. jfr m. 2 kap. 3 § IL).

Juridisk person

En juridisk person, utom dödsbo, ska enligt 13 kap. 1–2 §§ jfr m. 2 kap. 3 § IL redovisa samtliga inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. En annan sak är att inkomstberäkningen i vissa fall ska ske enligt kapitalvinstreglerna och inte enligt bokföringsmässiga grunder (25 kap. 2 § IL).

EU-stöd

EU-stöd beskattas enligt 29 kap. 2 § IL på samma sätt som annat näringsbidrag. Stödet betraktas som näringsbidrag endast om det inte är förenat med återbetalningsskyldighet. Som stöd utan återbetalningsskyldighet anses även stöd som ska återbetalas bara om näringsidkaren inte uppfyller villkoren för stödet eller de föreskrifter som meddelats när stödet beviljades, om Europeiska gemenskapernas kommission genom lagakraftvunnet beslut eller Europeiska gemenskapernas domstol har funnit att stödet strider mot artikel 92 i fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen, eller om något oväntat inträffat som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Konkurrensskadeavgift till EU

För svenska företag som påförts konkurrensskadeavgift till EU har fråga uppkommit om den är avdragsgill vid taxeringen. Av artikel 81 i Amsterdamfördraget framgår att vissa konkurrenshämmande avtal eller beslut är förbjudna och ogiltiga. I syfte att effektivisera tillämpningen härav får kommissionen enligt förordning 17/62 ålägga företag och företagssammanslutningar böter (engelska: ”fines”) om de uppsåtligen eller av oaktsamhet deltagit i otillåten samverkan. Enligt artikel 15 punkt 4 i förordningen är ett sådant beslut dock inte av straffrättslig karaktär.

KRNSU har i dom den 26 augusti 2002, mål nr 580-1999, ansett att de ”böter” som kommissionen ålagt ett företag att betala är att jämställa med sanktionsavgifter. KR framhöll att i praxis har det ställts krav på uttrycklig lagbestämmelse för att avdrag ska kunna vägras för sanktionsavgifter av olika slag som i och för sig ansetts utgöra driftkostnader, se bl.a. RÅ 1980 1:12 och RÅ 1987 ref. 7. Då avgiften inte var uttryckligen undantagen i 20 § 2 st. KL fick den enligt KR:s mening betraktas som en driftkostnad i företagets verksamhet. Bestämmelsen saknar direkt motsvarighet i IL, där 9 kap. 9 § IL i stället utformats som ett generellt avdragsförbud för böter och offentligrättsliga sanktionsavgifter (SKV:s anm.).

En del av avgiften i nyssnämnda mål avsåg företagets utländska dotterföretag. Avdraget godtogs även i denna del då företaget av EU-kommissionen hade ålagts att betala hela sanktionsavgiften, dvs. inkl. den del som avsåg dotterföretaget.

3.1.3 En eller flera näringsverksamheter

14 kap. 10-13 §§ IL
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1860

42 kap. 34 § IL
SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:651

Kvittningsförbud mellan näringsverksamheter

Indelningen i olika näringsverksamheter begränsar möjligheten att åstadkomma en resultatutjämning mellan olika slag av verksamheter. Kvittning får endast förekomma inom en näringsverksamhet och inte mellan olika näringsverksamheter. Ett underskott i en näringsverksamhet dras i princip av närmast följande beskattningsår (40 kap 2 § IL). Kvarvarande underskott förskjuts därigenom framåt i tiden och ett ackumulerat underskott kan med vissa begränsningar användas vid en avveckling av näringsverksamheten (42 kap. 34 § IL).

Fysisk person

Neutralitetsskäl i förhållande till att bedriva verksamhet i aktiebolagsform har lett till att indelningen i olika näringsverksamheter vid enskild näringsverksamhet har slopats. För självständig näringsverksamhet utomlands kvarstår dock indelningen, se avsnitt 3.1.3.1 vid kantrubriken Fysisk person. Uppdelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet har fortfarande betydelse i socialförsäkringshänseende och har därför, i detta avseende, behållits. Bedömningen ska ske utifrån hela den samlade näringsverksamheten. Vid bedömningen av om verksamheten ska hänföras till aktiv eller passiv är uttalanden i prop. 1989/90:110 s. 646 vägledande. Ändringen medför att den förskjutning som tidigare gjordes från passiv till aktiv verksamhet om den förra hade naturlig anknytning till den senare inte längre blir aktuell. Tillfälliga ändringar i aktivitetsgraden ska inte medföra att verksamheten anses ändra karaktär.

Handelsbolag – delägaren fysisk person eller dödsbo

För en fysisk person eller ett dödsbo som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § 1 st. IL). Om ett svenskt handelsbolag är delägare i ett annat

svenskt handelsbolag, ska verksamheten i det handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet (14 kap. 13 § 2 st. IL). Näringsverksamhet som en enskild näringsidkare bedriver och verksamhet i ett handelsbolag räknas som olika näringsverksamheter.

– delägaren annan juridisk person än dödsbo

För annan juridisk person än dödsbo gäller att inkomst från svenskt handelsbolag räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet (14 kap. 10 § 1 st. jfr m. 2 kap. 3 § IL).

Aktiebolag och ekonomisk förening

För svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening gäller att all inkomst, även utländsk, räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § 1 st. IL).

Företagsetablering utomlands

Som nyss berörts är möjligheterna att utjämna resultat mellan skilda slag av näringsverksamheter olika för fysiska personer, handelsbolag och aktiebolag. Detta får givetvis genomslagskraft även vid en utvidgning av näringsverksamheten till att också omfatta utlandet. En utländsk verksamhet kan bedrivas antingen som en del av en redan befintlig näring i Sverige (direkt bedriven verksamhet) eller genom förmedling av ett utomlands för ändamålet särskilt tillskapat bolag (indirekt bedriven verksamhet).

3.1.3.1 Direkt bedriven verksamhet utomlands

Fysisk person

En fysisk person kan som enskild näringsidkare vara verksam såväl i Sverige som utomlands. Om verksamhetsgrenarna är av enhetlig beskaffenhet anses de ingå i samma näringsverksamhet. Om däremot den utländska verksamheten saknar samband med den svenska föreligger en självständig näringsverksamhet utomlands. Enligt 14 kap. 12 § IL hänförs självständig näringsverksamhet utomlands till en egen näringsverksamhet. Skilda verksamheter utomlands hänförs dock till en enda näringsverksamhet (se avsnitt 3.1.3.2 vid kantrubriken Exempel – enskild näringsidkare).

Självständig näringsverksamhet utomlands

För att bedöma om en näringsverksamhet utomlands är självständig eller inte torde viss ledning kunna hämtas från regleringen vid tiden närmast före 1990 års skattereform. Varje rörelse som då var att anse som självständig bildade, enligt dåvarande 18 § KL, en särskild förvärvskälla. För att olika verksamheter skulle kunna hänföras till en och samma förvärvskälla krävdes att det förelåg ett inre sammanhang mellan dem. Detta var fallet om ledningen var gemensam och det i övrigt fanns en gemensamhet i verksamhetsart.

I RÅ 1986 ref. 2 bedrev ett svenskt aktiebolag oljeletning tillsammans med andra intressenter i ett s.k. joint venture. Då bolaget inte hade någon egen bestämmanderätt över den utländska

verksamheten betraktades den som självständigt bedriven.

SKV gör bedömningen att om en fysisk person bedriver enskild näringsverksamhet både i Sverige och utomlands är den utländska att anse som självständig om verksamheterna saknar samband med varandra och inte leds av samma person.

Endast avdrag för underskott nästkommande beskattningsår

Som huvudregel gäller att ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår ska dras av (40 kap. 2 § IL). Det finns emellertid regler som i vissa situationer tar bort eller begränsar rätten till sådant avdrag, se vidare HL 03. Avdrag för underskott av näringsverksamhet ska göras beskattningsåret efter det år då underskottet uppkommer, oavsett om det uppkommer ett överskott eller inte detta år (40 kap. 2 § IL). Om verksamheten ger ett underskott också detta år, ökas underskottet med föregående års underskott.

I 42 kap. 34 § 1 st. IL finns regler om att underskott av näringsverksamhet det beskattningsår då en enskild näringsidkare upphör att bedriva näringsverksamheten ska dras av med 70 procent. Denna avdragsrätt gäller dock inte i fråga om självständig näringsverksamhet utomlands (42 kap. 34 § 2 st. IL).

Juridisk person

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person, utom dödsbo, räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § 1 st. jfr m. 2 kap. 3 § IL).

Exemptavtal

Gemensamt för samtliga kategorier skattskyldiga är att underskott som uppkommit i filial utomlands, inte kan utnyttjas mot överskott på verksamhet i Sverige om filialen ligger i ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal som föreskriver att exemptmetoden ska tillämpas på inkomsten i fråga (se avsnitt 3.1.17). En förutsättning för att regeln ska kunna tillämpas är dock att filialen bedrivits från ett fast driftställe utomlands.

3.1.3.2 Indirekt bedriven verksamhet utomlands genom förmedling av utländsk juridisk person

Utländsk juridisk person

Utländskt bolag

Näringsverksamhet utomlands kan även bedrivas genom någon form av utländsk juridisk person. Den skattemässiga behandlingen av ett ägande i en sådan association redovisas nedan i avsnitt 3.1.4. Verksamheten hos ett utländskt bolag (6 kap. 9–10 §§ IL) är helt avgränsad från den svenske delägarens verksamhet. Resultatet av den utländska verksamheten redovisas för sig och kan aldrig ingå i någon näringsverksamhet som delägaren bedriver. Beskattning av utdelning sker hos delägaren.

För en fysisk person hänförs en sådan utdelning till inkomstslaget näringsverksamhet om utdelningen härrör från värdepapper som

är lagertillgång. Annan utdelning beskattas som inkomst av kapital.

Är delägaren ett handelsbolag ska utdelningen alltid hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet även om beskattningen hos en bolagsman som är fysisk person skulle ha skett i inkomstslaget kapital.

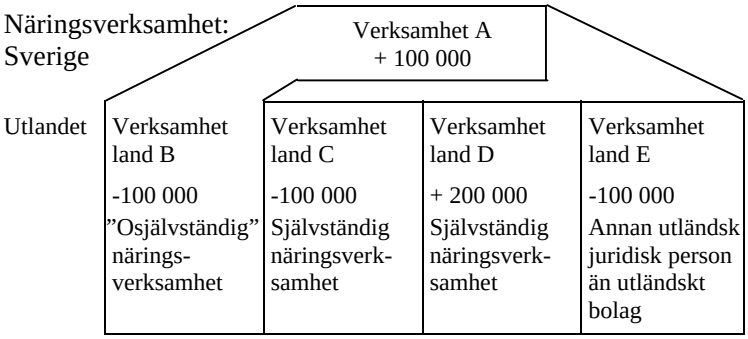
Även hos aktiebolag redovisas utdelningen som inkomst av näringsverksamhet.

Annan utländsk juridisk person än utländskt bolag

En delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag beskattas under vissa förutsättningar på samma sätt som en bolagsman i ett svenskt handelsbolag för det löpande resultatet i den utländska juridiska personen (6 kap. 13 § IL). Detta innebär emellertid inte att reglerna om indelning i näringsverksamheter vid direkt bedriven näringsverksamhet blir tillämpliga avseende den utländska juridiska personen. Resultatet av den utländska verksamheten redovisas för sig och kan aldrig ingå i någon näringsverksamhet som delägaren själv bedriver.

Exempel – enskild Näringsidkare

Enskild näringsidkare



Inkomstberäkning:	
Verksamheten i Sverige (A)	+ 100 000
Verksamhet utomlands:	
Land B	- 100 000
Land C	(- 100 000)
Land D	(+ 200 000)
Land E	(- 100 000)
Beskattningsbar inkomst i Sverige	+ 100 000

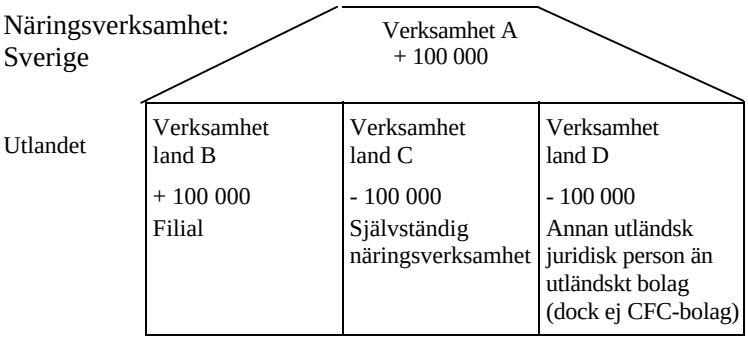
Verksamheterna A och B har samband med varandra och räknas därför som en enda näringsverksamhet. Verksamheterna i C och D är självständiga i förhållande till annan verksamhet och ska därför vid kvittningen inte inräknas i verksamhet A och B, varigenom resultatet av all självständig verksamhet utomlands blir +

100 000 (-100 000 + 200 000). Verksamhet i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag redovisas för sig och kan aldrig ingå i någon näringsverksamhet som delägaren själv bedriver.

För ett svenskt aktiebolag ska däremot den på bolaget belöpande delen av resultatet i en sådan utländsk association hänföras till aktiebolagets enda näringsverksamhet.

Exempel – aktiebolag

Aktiebolag



Inkomstberäkning:	
Verksamheten i Sverige (A)	+ 100 000
Verksamhet utomlands:	
Land B	+ 100 000
Land C	- 100 000
Land D	- 100 000
Beskattningsbar inkomst i Sverige	0

Överskott och underskott ingår i samma näringsverksamhet och kan medföra resultatutjämning mellan skilda slag av verksamheter.

3.1.4 Utländsk juridisk person

6 kap. 7-17 §§ IL
SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, SkU16, SFS 1989:1040
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.
Prop. 1993/94:50, SkU15, SFS 1993:1543
Prop. 1994/95:204, SkU35, SFS 1995:544
Prop. 1995/96:95, SkU9, SFS 1995:1505
Prop. 1998/99:12 och 15, SkU5, SFS 1998:1606
Prop. 2002/03:96, SkU14, SFS 2003:224
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

53 kap. 6-8 §§ IL
SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, SkU5, SFS 1998:1606
Prop. 1998/99:113, SkU23, SFS 1999:643

56-57 kap. IL
Prop. 1995/96:109, SkU20, SFS 1995:1626
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, SkU2, SFS 1999:1229

3.1.4.1 Allmänt

Utländsk juridisk person

I syfte att närmare klarlägga beskattningskonsekvenserna av ett ägande i en utländsk association har i 6 kap. 8 § IL begreppet *utländsk juridisk person* införts.

> **6 kap. 8 § IL**
>
> Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,
>
> 1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
> 2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
> 3. de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.
>
> Bestämmelserna om utländska juridiska personer tillämpas också på utländska associationer som bedriver verksamhet avseende skadeförsäkring genom en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige.
>
> Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag.

En första förutsättning är att personen är en association. Till gruppen associationer hör bolag och föreningar. Stiftelser skiljer sig däremot från associationer genom att de inte har några delägare eller medlemmar utan uppbärs av en för stiftelseändamålet avskild förmögenhet, förvaltad av en styrelse, och omfattas därför inte av definitionen.

Om den utländska associationen är en juridisk person får bedömas utifrån den civilrättsliga lagstiftningen i den stat där den är bildad. Som grundförutsättning gäller att den utländska associationen ska ha både rättskapacitet och en avgränsad bolagsförmögenhet som inte står till delägarnas fria disposition. Detta får bedömas utifrån bolagsrättsliga principer i hemstaten. Det saknar därvid självständig betydelse om associationen betecknas som juridisk person eller inte.

RR har i RÅ 1997 ref. 36 bedömt att ett tyskt Kommanditgesellschaft, trots att det enligt tysk rätt inte är en juridisk person, är att betrakta som en utländsk juridisk person vid tillämpning av nuvarande 6 kap. 8 § IL eftersom rekvisiten i lagrummet ansågs uppfyllda.

Utländska juridiska personer kan delas in i

– de som är att anse som utländska bolag,

– de som likställs med utländska bolag, samt

– övriga utländska juridiska personer.

Innehållet i 6 kap. 8 § 2 st. IL kommenteras i avsnitt 3.2.3.

Nyheter 2004

Från 2004 gäller ändrade regler för s.k. CFC-beskattning, SFS 2003:1086. Lydelsen av begreppet *utländsk juridisk person* i 6 kap. 8 § 1 st. har i 3 p. ändrats till "enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa" för att förtydliga att en association inte behöver ha delägare. Vidare har innebörden av begreppet *utländskt bolag* modifierats och placerats som en ny regel i 2 kap. 5 a § IL. Slutligen har uttrycket *andra utländska juridiska personer än utländska bolag* utmönstrats och ersatts med begreppen *i utlandet delägarbeskattad juridisk person* avseende utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag och *delägare i utlandet juridiska personer med lågbeskattade inkomster* avseende innehav i CFC-bolag. En kortfattad presentation av de nya CFC-reglerna följer nedan i slutet av avsnitt 3.1.4.3.

Fåmansföretag

Den generella definitionen av ett fåmansföretag återfinns i 56 kap. 2, 3 och 5 §§ IL. I 56 kap. 4 § IL definieras fåmanshandelsbolag. Dessutom gäller enligt 57 kap. 3 § IL ett s.k. utvidgat fåmansföretagsbegrepp vid tillämpning av reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst. Definitionen av fåmansföretag resp. fåmanshandelsbolag omfattar även motsvarande utländska juridiska personer (56 kap. 2 och 4 §§ jfr m. 2 kap. 2 § IL). För en utförlig redogörelse för definitionen av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, se HL 04 samt SKV:s allmänna råd RSV 2001:19 (ändrad genom 2002:29).

Om de specifika reglerna i fåmansföretagslagstiftningen inte är tillämpliga torde beskattning såsom för förtäckt utdelning och förtäckt lön kunna komma i fråga vid transaktioner mellan delägaren och det utländska företaget.

Inkomst från en utländsk juridisk person ska enligt 6 kap. 13 § IL under vissa förutsättningar beskattas hos delägaren (se vidare avsnitt 3.1.4.3). I sådant fall beskattas inte utdelning från den utländska juridiska personen (42 kap. 22 § IL). Bestämmelsen i 57 kap. 2 § IL om beskattning av viss del av utdelningsinkomst från fåmansföretag som intäkt av tjänst är därför inte tillämplig i ett sådant fall. Däremot har det inte ansetts motiverat att undanta kapitalvinst vid avyttring av andel i sådan utländsk juridisk per-

son (prop. 1995/96:109 s.70 och 89).

Tillskott av kapitalvinstbeskattade tillgångar

I avvaktan på resultatet av utredningen Vissa företagsskattefrågor (Fi 1998:55 vilken avgett betänkandet SOU 2001:11, Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar) har det ansetts nödvändigt att införa regler som innebär att uttagsbeskattning ska ske vid överlåtelse av kapitalvinstbeskattade tillgångar till utländsk juridisk person utan ersättning eller till underpris (53 kap. 6–8 §§ IL). Bestämmelserna tillämpas om överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk juridisk person till vilken överlåtelsen görs. Överlåtelse till utländsk juridisk person utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde ska därmed behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Den sammanlagda anskaffningsutgiften för överlåtarens och närståendes andelar ska, om ersättning inte lämnats, ökas med ett belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde, och annars med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

Syftet med reglerna är att motverka skatteundandragande, t.ex. genom att en ägare till ett fåmansföretag inför en förestående utflyttning säljer sina aktier i bolaget till ett utländskt företag som han äger. Samma effekt kan emellertid uppnås vid försäljning till ett svenskt företag som är dotterföretag till säljarens utländska företag. Reglerna är tillämpliga även på sådana överlåtelser.

Bestämmelserna om tillskott av kapitalbeskattade tillgångar och deras förenlighet med diskrimineringsförbuden i skatteavtal och EG-fördraget har prövats i RÅ 2002 not. 210, se avsnitt 9.8.1.

3.1.4.2 Utländskt bolag

Utländskt bolag

Begreppet utländskt bolag har förbehållits sådana utländska juridiska personer hos vilka någon löpande beskattning av delägarna inte kommer i fråga i det land där bolaget är hemmahörande. Ett utländskt bolag är således alltid ett skattesubjekt i hemstaten och en i Sverige hemmahörande delägare beskattas endast för vad bolaget faktiskt delar ut. En utländsk juridisk person behandlas vid beskattningen som utländskt bolag om förutsättningarna i 6 kap. 9 eller 10 §§ IL är uppfyllda. I 6 kap. 9 § IL har som huvudregel angivits att bolaget i hemstaten ska vara föremål för en med svenska aktiebolag likartad beskattning. I 6 kap. 10 § IL anges de flesta stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal och att en där hemmahörande juridisk person alltid ska anses som ett utländskt bolag om den juridiska personen är skattskyldig till inkomstskatt och omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten samt har hemvist där enligt avtalet.

Likartad beskattning

Den i 6 kap. 9 § IL intagna förutsättningen är att den utländska juridiska personen i sin hemstat ska vara underkastad en med svenska aktiebolag likartad beskattning. För att beskattningen ska vara likartad den som träffar svenska aktiebolag krävs att fråga är om en direkt skatt på inkomst. Det får således inte vara fråga om en omsättningsskatt, skatt på transaktioner eller en fast årlig avgift.

Faktiskt skatteuttag

Det är inte den nominella skattesatsen utan det faktiska skatteuttaget som är avgörande för bedömningen. Den faktiska beskattningen behöver inte i alla lägen motsvara den svenska. Om en utländsk juridisk person på grund av regler om förlustutjämning inte erlagt skatt ett visst år utesluter detta i sig inte att beskattningen kan vara likartad. Föreligger däremot generell skattebefrielse för vissa juridiska personer eller en längre tids skattelättnad i t.ex. investeringsfrämjande syfte är kravet på likartad beskattning inte uppfyllt. Under alla förhållanden får de utländska beskattningsreglerna generellt sett inte vara avsevärt mycket förmånligare än de svenska. Lagstiftningen har sin udd riktad mot s.k. skatteparadis, där beskattningen vanligen avviker avsevärt från vad som gäller för svenska aktiebolag. I prop. 1989/90:47 s. 70 f. har beträffande tillämpning av uttrycket likartad förordats ett något generösare synsätt på skattenivån än det i 24 kap. 20 § IL använda uttrycket jämförlig. När sistnämnda bestämmelse infördes anförde föredragande statsråd att en skatt om ungefär 30 procent på ett beskattningsunderlag beräknat enligt svenska regler fick anses jämförlig med svensk bolagsskatt. I samband med att reglerna om utdelningsskattefrihet (se avsnitt 3.1.8.2) infördes, uttalades att man numera bör kunna acceptera en skatt på 15 procent på ett underlag beräknat enligt svenska regler för beskattning såsom jämförlig (prop. 1990/91:107 s. 29).

Skatteavtalens regler om begränsning av beskattningsrätten

6 kap. 10 § IL är tillämplig om bl.a. den ifrågavarande associationen omfattas av ett skatteavtals regler om begränsning av beskattningsrätten. Härmed avses de beskattningsregler i avtalet som i OECD:s modellavtal finns i artiklarna 6-22.

6 kap. 10 § IL

Som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i någon av följande stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet:

Albanien, Amerikas förenta stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna, Finland, Frankrike, Gambia, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kanada, Kazakstan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Kroatien,

Lettland, Litauen, Luxemburg, Makedonien, Malta, Marocko, Mauritius, Mexiko, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryska federationen, Schweiz, Singapore, Slovakiska republiken, Slovenien, Sri Lanka, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, Förenade republiken Tanzania, Tjeckiska republiken, Trinidad och Tobago, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Ukraina, Ungern, Venezuela, Vietnam, Vitryssland, Zambia, Zimbabwe, och Österrike.

Utgångspunkten är härvid att Sverige vid förhandling om ett skatteavtal med en främmande stat har funnit att en given associationsform träffas av en normal bolagsbeskattning sett ur svensk synvinkel. Om så inte är fallet kommer detta till uttryck i avtalet. Ett exempel på detta är punkterna 1 och 2 i protokollet till det svensk-luxemburgska skatteavtalet (SFS 1996:1510) som undantar vissa holding- och offshorebolag från tillämpning av avtalet och därigenom dess beskattningsregler. För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs vidare att den juridiska personen har hemvist i den andra avtalsslutande staten vilket innebär att personen ska betraktas som obegränsat skattskyldig där och inte endast skattskyldig på grund av att viss inkomst har källa där.

Syftet med denna lagtekniska lösning är att undanta de stater som efter ingångna skatteavtal infört interna regler som medger s.k. offshoreverksamhet och som inte skulle ha godtagits från svensk sida om de presenterats vid avtalsförhandlingarna. Med offshoreverksamhet menas en verksamhet som typiskt sett är inriktad på att bedrivas utanför den stat där ett bolag är etablerat och inte på egentlig näringsverksamhet i denna stat. Sådana bolag är formellt upprättade enligt en stats lagstiftning men registreras i allmänhet i speciella register och deras verksamhet begränsas av särskilda regler. Oftast får endast personer hemmahörande utomlands vara delägare i sådana bolag. Bolagen får normalt inte bedriva verksamhet på den inhemska marknaden i den stat där de är bildade och ofta får inte heller den lokala valutan användas i verksamheten. Avsikten är att bolagen endast ska bedriva sin verksamhet och konkurrera på marknader utanför staten i fråga. Skatt utgår i form av en fast årlig avgift eller med en mycket låg skattesats, ofta på en schablonmässig bas utan hänsynstagande till rörelseresultatet. De stater som på detta sätt efter avtalets ikraftträdande har infört sådan offshorelagstiftning återfinns därför inte bland de nyss uppräknade staterna. Detta är för närvarande fallet med Australien, Malaysia och Thailand som infört offshore-lagstiftning inom banksektorn. Offshorelagstiftning finns även i Cypern, i Spanien och på Malta. Sistnämnda stater togs därför bort från listan per den 1 juli 1995 (SFS 1995:544). Malta har emellertid återupptagits på listan med verkan från den 1 januari 1997 (SFS 1995:1505, 1996:151) efter det att personer som omfattas av den särskilda offshorelagstiftningen på Malta uteslutits från det nya

skatteavtalets tillämpningsområde.

Med utländskt bolag likställda rättssubjekt

6 kap. 9 § 2 st. IL

Bestämmelserna om utländska bolag skall tillämpas också på utländska stater och utländska menigheter.

4 kap. 3 § IL

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag.

3.1.4.3 Övriga utländska juridiska personer

Handelsbolagsbeskattning

En delägare i en utländsk juridisk person som inte är ett utländskt bolag enligt 6 kap. 9 eller 10 §§ IL beskattas under vissa förutsättningar löpande för den del av den juridiska personens inkomst som belöper på denne, oavsett om beloppet tas ut ur den juridiska personen eller ej (6 kap. 13–16 §§ IL).

6 kap. 13 § IL

En obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person som är delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är skattskyldig i den utsträckning som framgår av 16 § för den utländska juridiska personens inkomster under de förutsättningar som anges i 14 eller 15 §.

Innehav genom ett svenskt handelsbolag likställs med direkt innehav vid tillämpning av 6 kap. 14–16 §§. Att beskattning ska ske på samma sätt som gäller för delägare i ett handelsbolag betyder att delägaren beskattas för sin del av den utländska juridiska personens vinst. Hur vinsten har disponerats av associationen och hur stor del av årets eller tidigare års vinst som lyfts av delägaren saknar härvid betydelse. Beträffande behandlingen av underskott hos delägarbeskattade utländska juridiska personer som utgör skattesubjekt i hemstaten, se nedan vid kantrubriken Ej avdrag för underskott.

Inkomsten hos den utländska associationen ska beräknas enligt svenska regler på samma sätt som sker beträffande övrig skattepliktig inkomst här i landet. Att inkomstberäkningen ska ske enligt de principer som gäller för handelsbolag innebär emellertid inte att de särskilda regler som gäller för handelsbolag blir tillämpliga med automatik, RÅ 1992 ref. 94 (jfr avsnitt 3.1.9).

Av RÅ 2000 ref. 13 framgår att inkomstberäkningen ska ske hos den utländska juridiska personen på grundval av dess bedrivna verksamhet och inte hos delägarna. Vid beräkningen av inkomst hos ett CFC-bolag som bedrivit captive-verksamhet utomlands ska de svenska skatteregler tillämpas som gäller företag i allmänhet och inte de särskilda bestämmelserna i 2 § 6 mom. SIL (nuvarande 39 kap. 6 § IL) för inländska skadeförsäkringsföretag. Inte heller kan schablonmetoden för utländska försäkringsföretag

tillämpas, eftersom den bygger på att försäkringsrörelse har bedrivits här i landet.

Har delägaren beskattats för sin del av den löpande vinsten ska någon beskattning av därefter utdelade vinstmedel inte ske (42 kap. 22 § IL).

En löpande beskattning av delägarna är tänkt att inträda i följande två sinsemellan olikartade situationer:

Inte ett skattesubjekt

6 kap. 14 § IL

Delägaren är skattskyldig, om delägaren beskattas för sin del av inkomsterna i den stat där den juridiska personen hör hemma.

I detta fall är den utländska juridiska personen inte ett skattesubjekt i hemstaten, dvs. beskattning sker på delägarnivå. Att en svensk delägare faktiskt blir beskattad i associationens hemviststat är inte nödvändigt. Detta kan sammanhänga med andra faktorer, t.ex. att skatt inte utkrävs av där inte hemmahörande personer. Avgörande är att beskattningen normalt är avsedd att träffa delägaren och inte associationen. I kapitel 7 redogörs för behandlingen av eventuell dubbelbeskattning som uppkommer när delägaren beskattas löpande såväl i associationens hemstat som i Sverige.

Bestämmelserna innebär att svenska beskattningsprinciper har anpassats till vad som skattemässigt gäller i den stat där associationen är hemmahörande. Det blir härigenom nödvändigt att sätta sig in i innehållet i utländsk rätt för att kunna bedöma beskattningsutfallet i Sverige.

Nyhet 2004

Bestämmelser om skattskyldighet för delägare i utlandet delägarbeskattade juridiska personer har med verkan från den 1 januari 2004 flyttats till 5 kap. 2 a och 3 §§ IL. Vidare har en ny avdragsbegränsning införts för underskott i sådana personer. Avdragsbegränsningen gäller dock inte om inkomsterna i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen inte varit att anse som lågbeskattade på grund av att personen omfattas av en i bilaga 39 a IL intagen lista eller hör hemma i en stat inom EES.

Ett skattesubjekt

6 kap. 15 § IL

Delägaren är skattskyldig, om vid utgången av året före taxeringsåret

1. minst 10 procent av den juridiska personens kapital eller av röstetalet för samtliga andelar i den juridiska personen innehades av delägaren själv eller av en krets av personer som förutom delägaren består av

- närstående till delägaren om denne är en fysisk person, och
- juridiska personer som, direkt eller indirekt, innehades av delägaren och av närstående till delägaren om denne är en fysisk person, samt

2. minst 50 procent av kapitalet eller röstetalet innehades eller kontrollerades, direkt eller indirekt, av obegränsat skattskyldiga personer.

Om en delägare är skattskyldig enligt första stycket, är också övriga delägare som ingår i den krets som anges i första stycket 1 skattskyldiga.

Närståendekretsen definieras i 2 kap. 22 § IL.

Båda ägarkvoterna ska vara uppfyllda samtidigt och vid utgången av året närmast före taxeringsåret.

CFC-bolag

Om den utländska juridiska personen visserligen är skattesubjekt i hemstaten men inte är föremål för en beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade, har det ansetts motiverat att löpande beskatta delägare som är hemmahörande i Sverige för den utländska associationens vinst om ett visst kvalificerat ägande föreligger. Liknande regler förekommer i allt fler stater och riktar sig mot att vinster samlas upp i bolag i lågskatteländer. Kännetecknande för dessa s.k. base companies är att de ägs eller kontrolleras av personer hemmahörande utanför verksamhetslandet. Bolagen har därigenom fått benämningen CFC-bolag efter det engelska uttrycket controlled foreign companies.

"Ask i ask"

Enligt SKV:s uppfattning får reglerna anses vara tillämpliga inte endast på ett direktägande i en utländsk juridisk person som inte uppfyller förutsättningarna för att vara ett utländskt bolag utan även det fallet att en sådan utländsk juridisk person i sin tur äger del i andra utländska juridiska personer som inte är utländska bolag.

KRNG har i dom den 15 juni 1999 beträffande Götaverken Arendal AB (GVA), mål nr 3378-1998, bekräftat RSV:s ställningstagande.

I målet innehade GVA ett dotterbolag, GVA Holding International N.V. (Holding), som i sin tur ägde GVA Leasing International N.V. (Leasing) och GVA Management International N.V. (Management), samtliga registrerade i Nederländska Antillerna. Management hade vidare ett helägt dotterbolag Bounty Corporation (Bounty) registrerat i Liberia. Leasing, Management och Bounty uppvisade positiva resultat för det aktuella beskattningsåret. De två förstnämnda företagen hade beskattats med ”profit tax” om 1,6 respektive 0,8 procent i Nederländska Antillerna medan Bounty inte hade beskattats i Liberia.

SKV yrkade att GVA skulle påföras inkomst av näringsverksamhet med knappt 40 miljoner kronor avseende resultaten i Leasing, Management och Bounty. KR biföll verkets talan och lämnade bl.a. följande motivering:

Det är ostridigt i målet att Götaverken Arendal AB skall delägarbeskattas för vinster i Holding. Holding är en annan utländsk juridisk person än utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. SIL (nuvarande 6 kap. 8–10 §§ IL; SKV:s anm.). Leasing, Management

och Bounty är också sådana utländska juridiska personer. Den löpande beskattningen av delägaren i en sådan utländsk juridisk person sker efter samma principer som gäller beträffande handelsbolag, dvs. delägaren skall beskattas för den del av den utländska juridiska personens resultat som belöper på delägaren, hur vinsten än må ha använts av den utländska juridiska personen och oberoende av vad delägaren må hava lyft av den utländska juridiska personens resultat under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst. Om ett handelsbolag är delägare i ett annat handelsbolag kommer delägaren i det första handelsbolaget att beskattas för det andra handelsbolagets resultat. Att beskattning i sådant fall sker hos delägaren i det första handelsbolaget har att göra med att det första handelsbolaget inte är ett eget skattesubjekt och därför inte kan beskattas för sin andel av resultatet i det andra handelsbolaget. Det första handelsbolagets resultat inkluderar även det andra handelsbolagets resultat.

Enligt KR:s mening innebär det anförda att handelsbolagsprinciperna är tillämpliga fullt ut på inkomster som en svensk delägare uppbär från utländska juridiska personer vare sig dessa är direkt eller indirekt ägda. Vinsterna i de utländska juridiska personerna Leasing, Management och Bounty ska således redovisas i den utländska juridiska personen Holding oavsett om de har delats ut eller inte och ska även ingå i Götaverken Arendal AB:s resultat, eftersom kravet på ägarinflytande i de utländska juridiska personerna enligt punkt 10 av anvisningarna till 53 § andra stycket KL (nuvarande 6 kap. 15 § IL; SKV:s anm.) är uppfyllt.

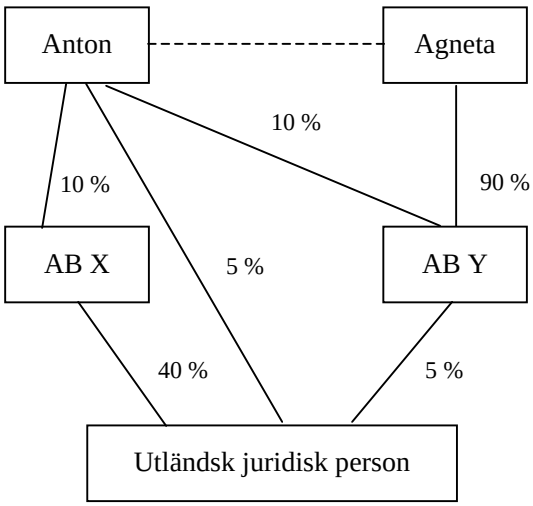
Exempel

Förutsättningar:

Anton, som är bosatt i Sverige, äger 5 procent i en utländsk juridisk person som inte betraktas som ett utländskt bolag. Han äger vidare 10 procent vardera i de svenska aktiebolagen X och Y. Dessa bolag äger i sin tur 40 resp. 5 procent i den utländska juridiska personen. Agneta, som också hon är bosatt i Sverige, äger ingen andel i den utländska juridiska personen. Däremot äger hon resterande 90 procent i AB Y.

En förutsättning är att ”svenskt ägande” representerar i vart fall 50 procent av det totala ägandet i den utländska juridiska personen. Detta är fallet här då Anton, AB X och AB Y förfogar över (5 + 40 + 5 =) 50 procent. Skulle den svenska delen understiga 50 procent beskattas delägarna först vid utdelningstillfället.

Vid 10-procentstestet ska samtliga innehav inom en specifik krets läggas samman såväl uppåt (t.ex. AB Y:s med Antons), nedåt (t.ex. Antons med AB Y:s) som i sidled (t.ex. Antons med Agnetas, om de är närstående).



Sammanläggning

Vid sammanläggning uppåt behöver en svensk juridisk person inte vara helägd för att bolagets andel i den utländska associationen ska räknas med. Uttrycket direkt eller indirekt, vilket i KL motsvarades av direkt eller genom förmedling av, är hämtat från fåmansföretagslagstiftningen. Det torde krävas att en eller ett fåtal fysiska personer äger så många andelar att dessa personer tillsammans har mer än hälften av rösterna för andelarna i det svenska företaget.

En delägares innehav ska beaktas antingen i sin helhet eller inte alls beroende på utfallet vid ägartestet. Någon reducering av det svenska företagets andel i den utländska associationen görs inte om det svenska företaget skulle vara endast delägt av en person som ingår i den krets som är föremål för sammanläggning.

I exemplet kan konstateras att AB X, till skillnad från AB Y, har ett "eget ägande" som överstiger föreskrivna 10 procent. AB X ska således beskattas för sitt innehav om 40 procent.

För att bedöma Antons innehav i exemplet kan vi först utgå från att Anton och Agneta inte är närstående till varandra. Anton har, förutom ett direkt ägande om 5 procent, ett visst indirekt innehav i den utländska juridiska personen genom AB X och AB Y. Dessa innehav ska dock inte sammanläggas med hans eget eftersom de indirekta innehaven ger ett alltför begränsat inflytande i de svenska företagen. Anton ska därför överhuvudtaget inte beskattas för sina innehav.

Om Anton och Agneta är närstående till varandra har de gemensamt ett bestämmande inflytande över AB Y. För Antons del innebär detta att hans direkta innehav ska läggas samman med det indirekta genom AB Y. Antons innehav anses därvid uppgå till 10 procent. Sammanläggningen sker endast för att konstatera om 10-procentsspärren är uppnådd. Den enskilde delägaren kan endast beskattas för sin direktägda andel. Detta betyder att Anton i exemplet beskattas för 5 procent och AB Y för 5 procent

av vinsten. Agneta beskattas däremot inte (annat än för utdelning) eftersom hon endast indirekt äger del i den utländska juridiska personen.

Ej avdrag för underskott

Underskott från en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 15 § IL ska beskattas hos delägarna får enligt 14 kap. 11 § IL inte dras av. I stället dras underskottet av vid beräkning av den utländska juridiska personens resultat det följande beskattningsåret. Underskottet får inte dras av mot kapitalvinst som uppkommer vid delägarens eventuella avyttring av andelar i den utländska juridiska personen.

Ändrade CFC-regler

Nya regler för CFC-beskattning har trätt i kraft den 1 januari 2004 (SFS 2003:1086) och tagits in i ett nytt 39 a kap. i IL.

CFC-regleringens syfte

CFC-reglerna syftar till att förhindra eller försvåra s.k. räntekostnadsarbitrage eller andra transaktioner som innebär att inkomster, t.ex. genom felaktiga internpriser, förs över till koncernföretag i lågskattestater för att sedan tas hem i form av skattefri utdelning eller kapitalvinst. De nya CFC-reglerna är en konsekvens av de nya reglerna om skattefrihet på kapitalvinster och utdelning på näringsbetingade andelar, SFS 2003:224.

Delägare i en utländsk juridisk person

Med delägare i en utländsk juridisk person avses enligt 39 a kap. 2 § 1 st. IL en skattskyldig fysisk eller juridisk person som – tillsammans med personer i intressegemenskap – direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer innehar eller kontrollerar minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster vid utgången av delägarens beskattningsår. Vilka personer som ska anses vara i intressegemenskap anges i 39 a kap. 3 § IL.

Obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga med andelar knutna till ett fast driftställe i Sverige omfattas av de nya reglerna (39 a kap. 2 § 2 st. IL). Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav (39 a kap. 2 § 3 st. IL).

Det gällande villkoret om att minst 50 procent av rösterna ska kontrolleras av obegränsat skattskyldiga slopas.

Regler om hur andelsinnehavet ska beräknas finns i 39 a kap. 4 § IL. Vid ett indirekt ägande i en utländsk juridisk person utgör ägarandelen produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan. Andelen röster bestäms med utgångspunkt i den lägsta röstandelen som förekommer i något led av ägarkedjan.

Lågbeskattade inkomster

En generell regel (39 a kap. 5 § IL) definierar vad som ska anses som lågbeskattade inkomster hos en utländsk juridisk person och som enligt huvudregeln ska träffas av CFC-beskattning.

Nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattats alls eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. I 39 a kap. 5 § 2 st. IL klargörs att det bara är sådana utländska juridiska personer som har en positiv nettoinkomst som kan ha lågbeskattade inkomster.

Vid prövningen av om en utländsk juridisk person är lågbeskattad ska nettoinkomsten beräknas enligt de regler som skulle ha gällt om fråga hade varit om ett svenskt aktiebolag, annat än investmentbolag, som bedrivit den aktuella verksamheten i Sverige. Vissa undantag från det nu sagda ska dock göras enligt följande:

– inkomster som beskattas i Sverige med stöd av andra bestämmelser i IL än CFC-reglerna ska inte räknas in i underlaget (39 a kap. 5 § 3 st. IL),

– avdrag ska inte göras för avsättning till periodiseringsfond (39 a kap. 6 § 1. IL), och

– avdrag får inte göras för allmän skatt till utländsk stat (16 kap. 19 § 2 st. IL).

Däremot får

– bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas även om kravet på koppling till räkenskaperna inte är uppfyllt (18 kap. 14 § 2 st. IL), och

– avdrag för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående åren göras om delägaren var delägare vid utgången av respektive beskattningsår (39 a kap. 6 § 2. IL).

Vidare ska skattemässiga anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter beräknas med stöd av bestämmelserna i 20 a kap. IL. Härutöver gäller att om det i en bestämmelse i IL ställs krav på skattskyldighet i Sverige, ska en utländsk juridisk person inte anses uppfylla detta krav (39 a kap. 6 § jfrd. med 10 § 1 st. IL). Detta innebär att reglerna om underprisöverlåtelser (23 kap. IL), öppna koncernbidrag (35 kap. IL) etc. inte är tillämpliga vid beräkning av om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är

lågbeskattad eller inte.

Inkomst som förvärvas av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska, till den del som motsvarar ägarandelen, tas upp hos närmast liggande inte delägarbeskattade utländska juridiska person (39 a kap. 10 § 2 st. IL).

Enligt en i 39 a kap. 7 § 1 st. IL intagen kompletteringsregel ska nettoinkomsten aldrig anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat eller en jurisdiktion som räknas upp i en särskild lista (bilaga 39 a). Flertalet stater, både med vilka Sverige har skatteavtal och med vilka Sverige saknar sådana avtal, finns upptagna på denna lista. Inte heller annan verksamhet än koncernintern finansiell och försäkringsverksamhet inom EES anses vara lågbeskattad (39 a kap. 7 § 2 st. IL). I förhållande till stater med vilka Sverige har fullständiga skatteavtal är vad ovan sagts bara tillämpligt på sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten (39 a kap. 7 § 3 st. IL).

Rederiverksamhet

Inkomster hos en utländsk juridisk person som härrör från internationell rederiverksamhet är enligt 39 a kap. 8 § IL undantagna från CFC-reglernas tillämpning. En förutsättning härför är dock att delägaren, eller annan juridisk person som hör hemma inom EES och med vilken delägaren befinner sig i intressegemenskap, bedriver rederiverksamhet.

Filialregel

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en annan stat än den där personen hör hemma ska detta fasta driftställe i vissa fall behandlas som en självständig juridisk person (39 a kap. 9 § 1 st. IL). Detta är fallet om det fasta driftställets resultat inte beskattas i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma. Konsekvenserna av att det fasta driftstället är att betrakta som en självständig juridisk person är att denna person ska ta upp de inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället och att en separat prövning av om CFC-beskattning ska ske kommer att göras för denna person, dvs. fasta driftställe. Bedömningen av om ett fast driftställe föreligger ska ske med utgångspunkt i bestämmelserna i 2 kap. 29 § IL.

Om ett fast driftställe ska anses utgöra en självständig juridisk person ska denna person anses höra hemma i den stat där det fasta driftstället finns (39 a kap. 9 § 2 st. IL).

Denna filialregel gäller inte vid tillämpning av 39 a kap. 7 § 2 st. respektive 8 § IL om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe inom EES (39 a kap. 9 § 3 st. IL).

Beräkning av överskottet av

Bestämmelser om beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster finns i 39 a kap. 10 § 1 st. och 11 § IL och beräkningen

lågbeskattade inkomster

är densamma som gäller vid beräkning av en utländsk juridisk persons nettoinkomst enligt ovan. Om skattskyldigheten för en delägares andel i ett CFC-bolag upphör ska gjorda avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder återföras till beskattning. Skattskyldigheten upphör t.ex. om CFC-bolaget ett senare år får ett underskott. I dessa fall behöver inte avsättningar som motsvarar underskottet återföras.

Delägarens beskattning

Delägaren ska ta upp sin andel av överskottet av de lågbeskattade inkomsterna hos den utländska juridiska personen (CFC-bolaget) som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 12 § IL).

Vid den därpå följande beräkningen av delägarens andel av lågbeskattade inkomster ska det resultat som räknats fram för att pröva om företaget är ett CFC-bolag justeras bl.a. genom att avsättningar till periodiseringsfonder får göras på delägarnivå (30 kap. 2 § 2 st. IL). Som ovan nämnts får vid prövningen enligt 39 a kap. 5 § IL om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är lågbeskattad under vissa förutsättningar avdrag göras för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre föregående åren. Till den del sådant underskott reducerat nettoinkomsten vid prövningen av om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är lågbeskattad får det även dras av vid beräkningen av en delägares andel av CFC-bolagets överskott (39 a kap. 13 § 2 st. IL).

Delägaren ska ta upp sin andel av överskottet i CFC-bolaget vid den taxering då CFC-bolaget hade taxerats om det hade varit skattskyldigt i Sverige. För resultatberäkningen ska det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och en balansräkning. Dessa ska upprättas i samma valuta som räkenskaperna förs i och ska fogas till självdeklarationen.

Om resultat- och balansräkningarna har lämnats i utländsk valuta ska de räknas om enligt principerna i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. (omräkningslagen).

I AvrL har införts bestämmelser om rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster.

3.1.5 Beskattningskonsekvenser vid omstruktureringsfall med utländsk anknytning

22 kap. IL m.fl.

SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.
SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, SkU10, SFS 1994:1854
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1857
Ds 1996:24, prop. 1996/97:18, SkU9, SFS 1996:1227
Prop. 1998/99:7, SkU5, SFS 1998:1604
SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, SkU5, SFS 1998:1600 ff.
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341
SOU 2001:11, prop. 2001/02:140, SkU25, SFS 2002:540
Prop. 2001/02:46, SkU13, SFS 2001:1176
Prop. 2002/03:15, SkU5, SFS 2002:1143
Prop. 2002/03:96, SkU14, SFS 2003:224

3.1.5.1 Inledning

EG: s fusionsdirektiv (90/434/EEG) ålägger medlemsstaterna att införa sådana skatteregler, som underlättar gränsöverskridande omstruktureringar av företag inom EU. Direktivets målsättning är att göra det möjligt att genomföra en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur utan att framtvinga en omedelbar beskattning. Effektuering av beskattningen sker i stället t.ex. när värdereserver löses upp vid en extern försäljning av företagets tillgångar eller för att säkerställa svenskt beskattningsanspråk om tillgångarna lämnar svensk beskattningssfär.

Regleringen av såväl inhemska som internationella omstruktureringar har gjorts generell utifrån fusionsdirektivet. Särskild lagstiftning, utöver vad som följer av fusionsdirektivet, har införts beträffande underprisöverlåtelser. En gemensam reglering torde innebära att direktivets regler får genomslag även i den lagstiftning som gäller rent nationella förhållanden (se avsnitt 9.7.2).

Lagstiftningen kom ursprungligen att bestå bl.a. av fyra lagar:

– lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen – UPL),

– lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen av andelsbyten (andelsbyteslagen),

– lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (koncernöverlåtelselagen – KÖL),

– lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (fusionslagen – FUL).

Bestämmelserna har sedermera införlivats i IL.

I februari 2001 lämnades betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11). Huvudförslaget var att kapitalvinster – på samma sätt som gäller för utdelning mellan svenska bolag och är huvudregel när det gäller utdelning från utländskt bolag – på näringsbetingade andelar ska vara skattefria. I konsekvens härmed föreslogs även att kapitalförluster vid försäljningar av näringsbetingade andelar inte längre skulle vara avdragsgilla.

Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar m.m.

Riksdagen har därefter beslutat i enlighet härmed. Definitionen av näringsbetingade andelar har ändrats. En onoterad andel ska alltid anses vara näringsbetingad. För marknadsnoterade andelar har den schablonmässiga gränsen sänkts från 25 till 10 procent av röstetalet i företaget.

Inte heller kapitalförlust på vissa fordringar som uppkommit när företagen är i intressegemenskap får dras av (25 a kap. 19 § IL). Rätten till avdrag för kapitalförlust på fastighet har i vissa situationer begränsats (25 kap. 12 § IL). Likaså har avdragsrätten för kapitalförlust i svenska handelsbolag och på andelar i svenska handelsbolag, i likhet med motsvarigheter i delägarbeskattade utländska juridiska personer, begränsats (25 a kap. 19-24 §§ IL).

Skalbolag

Spärregler har införts för att motverka handel med skalbolag inom bolagssektorn. Regleringen mot skalbolagstransaktioner inriktas mot avyttringar där summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger ett jämförelsebelopp vid tidpunkten för avyttringen (25 a kap. 9 § IL).

Om den avyttrade andelen avser en utländsk juridisk person utlöses skalbolagsbeskattning bara om den utländska juridiska personen är skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för avyttringen eller om den juridiska personen, direkt eller indirekt, äger eller under viss tid före avyttringen har ägt en andel i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (10 §).

Som likvida tillgångar räknas inte värdepapper som innehas av en utländsk juridisk person och som finns i lager i en utländsk motsvarighet till en rörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse förutsatt att den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en EES-stat

eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal och personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet (15 §). Bestämmelsen får betydelse såväl vid en avyttring av en andel eller aktiebaserad delägarrätt i en utländsk juridisk person som när medräkningsbara likvida tillgångar i utländska intresseföretag enligt 16 § ska bestämmas.

Beskattningsinträde

En reglering har införts i 20 a kap. IL för att beräkna anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser när svenska skatteregler till följd av ändrade förhållanden blir tillämpliga (beskattningsinträde).

En tillgångs skattemässiga värde ska som huvudregel beräknas med utgångspunkt i anskaffningsutgiften som justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha kunnat vara om tillgången anskaffats och därefter ingått i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige.

Om en överföring av en tillgång till Sverige har medfört uttagsbeskattning i en annan stat, ska tillgången anses ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet. Detta ska dock gälla bara om staten ingår i EES-området eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte (7 §).

De nya reglerna har trätt i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas såvitt avser kapitalvinster och kapitalförluster på avyttringar efter ikraftträdandet samt i övrigt på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003 (SFS 2003:224).

Utredningen om vissa skattefrågor (Direktiv 2002:28) kommer bl.a. att fortsätta utreda frågan som rör relationen mellan korrigeringsregeln i 14 kap 19 § IL och reglerna om uttag ur näringsverksamhet i 22 kap. IL. Även frågan om tillskott av kapitalbeskattad egendom till utländsk juridisk person ska behandlas.

3.1.5.2 Uttag ur näringsverksamhet

Marknadsvärde

Vid sidan av reglerna i 61 kap. 2 § 1 och 2 st. IL återfinns en särskild definition av begreppet marknadsvärde i 3 st. Med detta avses det pris som en säljare kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga. Av prop. 1998/99:15 s. 165 f. och 292 f. framgår att begreppet ska tolkas i nära anslutning till vad som redan gäller vid tillämpningen av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL (se avsnitt 3.5).

Vad är uttag?

Ett uttag föreligger bl.a. när en tillgång tas ut ur en näringsverk-

samhet eller förs över från en näringsverksamhet till en annan näringsverksamhet. Detta gäller också om en tillgång överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om en tjänst, som har mer än ett ringa värde, tillhandahålls mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Vad är uttagsbeskattning?

Uttag av en tillgång eller tjänst ska behandlas som om tillgången eller tjänsten har avyttrats eller tillhandahållits mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Beskattning sker således av ett positivt övervärde mellan det verkliga och det skattemässiga värdet av en tillgång som ingår i en näringsverksamhet. Detta kan gälla t.ex. en överföring av en tillgång från ett fast driftställe till verksamhet i annan stat.

Avskattning

Reglerna i 22 kap. 5 § IL tar sikte på ett antal situationer där den svenska beskattningsrätten äventyras. Särskilda skäl mot uttagsbeskattning kan svårligen föreligga när det t.ex. finns risk för att beskattningsunderlag försvinner ur landet. I dessa fall finns det således inget utrymme för undantag från beskattning trots att det inte alltid är fråga om att frånta en näringsverksamhet några tillgångar.

1. Verksamheten i en näringsverksamhet har upphört.

Verksamheten upphör

Detta är fallet då ett aktiebolag likvideras eller om verksamheten vid ett fast driftställe läggs ned. I sistnämnda fall anses tillgångarna ha tagits ut ur näringsverksamheten.

2. Till den del skattskyldighet för inkomst av en närings verksamhet har upphört.

Skattskyldigheten upphör

Om en här hemmahörande fysisk person bedriver näringsverksamhet i Sverige och upphör att vara bosatt här sammanhänger den fortsatta skattskyldigheten för näringsverksamheten med om tillgångarna kommer att knytas till ett fast driftställe här. Ett annat fall där skattskyldigheten upphör är om det moment som konstituerar ett fast driftställe i Sverige försvinner, t.ex. att fullmakten för en representant dras in. Uttagsbeskattning sker till den del skattskyldighet för inkomst av en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.

3. I fråga om en tillgång som har förts över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, om skattskyldighet före ligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen.

Tillgång flyttas till skattebefriad

Denna punkt har införts som ett komplement till punkt 5 och avser fall då överföringar med liknande skattekonsekvenser sker in-

verksamhet

om en näringsverksamhet. Om t.ex. en ideell förening har såväl skattepliktiga som skattefria inkomster sker uttagsbeskattning om egendom förs över från den skattepliktiga till den skattebefriade delen av verksamheten.

4. Till den del inkomst av en näringsverksamhet ska undantas från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Byte av skatterättsligt hemvist

En i Sverige bosatt fysisk person som bedriver näringsverksamhet här eller i en stat med vilken Sverige saknar skatteavtal eller har ingått ett creditavtal erhåller skatterättsligt hemvist i en annan stat på grund av avtalet (jfr avsnitt 8.3.3). Vidare kan ett svenskt aktiebolag flytta sitt skatterättsliga hemvist enligt ett skatteavtal mellan Sverige och en annan EU-stat genom att förändra ledningens sammansättning, t.ex. så att majoriteten av ledamöterna och VD kommer att vara bosatta i den andra staten. Uttagsbeskattning blir dock inte aktuell till den del tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige. Ytterligare ett exempel är att ett exemptavtal ingås antingen med en stat med vilken Sverige inte tidigare har haft något avtal eller med en stat med vilken Sverige tidigare har haft ett creditavtal och en tillgång i en verksamhet som bedrivs i staten enligt avtalet blir knuten till ett fast driftställe där.

5. I fråga om en tillgång som har förts över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Tillgång flyttas till ”exemptland”

En tillgång i en verksamhet som bedrivs i två eller flera stater överförs från Sverige till en annan stat med vilken Sverige har ingått ett exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där. En tillgång i en verksamhet som bedrivs i flera stater kan även överföras från en stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal och knytas till ett fast driftställe där.

Som framgår av nyssnämnda bestämmelser kan uttagsbeskattning även föranledas av situationer där det inte är fråga om att genom ett aktivt handlande frånta en näringsverksamhet några tillgångar. Även ett passivt förhållningssätt, som kan ha sin grund i intressegemenskap mellan företag, kan utlösa uttagsbeskattning.

I RÅ 1998 ref. 13 ägde ett svenskt aktiebolag samtliga andelar i BV (International) i Nederländerna, vilket bolag i sin tur ägde samtliga andelar i ytterligare ett holländskt BV (Holding). Holding hade utgivit ett konvertibelt skuldebrev som gav grundaren av det svenska bolaget rätt att begära konvertering till andelar i Holding, alternativt kontant betalning av det nominella skuldbeloppet. Det svenska bolaget förvärvade skuldebrevet från den

ursprunglige innehavaren och ett utnyttjande av konverteringsrätten skulle medföra att det svenska bolaget blev ägare till andelar motsvarande 25 procent av andelskapitalet i Holding. Vid tiden för ansökan om förhandsbesked uppskattades skuldebrevets marknadsvärde till 8-9 miljarder kr. Det svenska bolaget övervägde att låta konverteringsrätten förfalla och påfordra betalning av det nominella skuldbeloppet, motsvarande knappt 14 miljoner kronor. RR ansåg att ett avstående från konvertering borde medföra uttagsbeskattning hos sökandebolaget, dvs. beskattning som om skuldebrevet tillsammans med konverteringsrätten hade avyttrats till marknadspris. I motiveringen anfördes bl.a. följande:

> Det av det svenska bolaget övervägda förfarandet innebär att bolaget förlorar rätten att genom konvertering förvärva andelar i Holding. Någon överlåtelse i formell mening av denna rätt till International äger inte rum men detta bolag får anses bli berikat genom att den "utspädning" som en konvertering skulle medföra uteblir. Förfarandets innebörd kan beskrivas så att det svenska bolaget genom att välja kontant betalning i stället för konvertering omvandlar rätten till direkt ägande i Holding till ett indirekt ägande genom dotterbolaget International. Enligt Regeringsrättens mening innefattar detta en sådan värdeöverföring till ett närstående företag som enligt grunderna för bestämmelserna om uttagsbeskattning bör omfattas av dessa bestämmelser. Avfattningen av punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL får också anses ge utrymme för att tillämpa lagrummet i ett fall som det förevarande. Med hänsyn till de konsekvenser som valet av ett indirekt i stället för ett direkt ägande i förvarande fall kan få för det framtida beskattningsunderlaget föreligger inte heller sådana särskilda skäl som enligt lagrummet kan föranleda att uttagsbeskattning underlåts.

Näringsbetingad andel

Avyttras en näringsbetingad andel till underpris och är avyttringen skattefri på grund av de bestämmelser i 25 a kap. IL som gäller fr.o.m. den 1 juli 2003 ska uttagsbeskattning inte komma i fråga (23 kap. 3 § IL).

3.1.5.3 Underprisöverlåtelser

I 23 kap. IL finns preciserade regler om när undantag från uttagsbeskattning kan ske i en underprissituation. Reglerna har konstruerats så att en underprisöverlåtelse inte får leda till en skatteeffekt som strider mot grunderna för andra regler.

Vilka omfattas?

Bestämmelserna omfattar, förutom svenska rättssubjekt, även fall när säljaren eller köparen eller båda är utländska subjekt. Part i en underprisöverlåtelse kan därför vara en fysisk person som är bosatt utomlands eller ett sådant företag som utgör ett utländskt bolag enligt 6 kap. 9 och 10 §§ IL.

Skattskyldighet i Sverige

Reglerna aktualiseras givetvis endast om den överlåtna tillgången har ingått i en verksamhet för vilken överlåtaren beskattas i Sverige. Undantag från uttagsbeskattning villkoras av att köparen

omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår och att inkomsten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Av villkoret följer att någon konkurrens inte uppkommer mellan bestämmelserna i 23 kap. IL och bestämmelsen i 14 kap. 19 § IL.

Koncern bidragsrätt

I 23 kap. 17 § IL finns ett principiellt krav på koncernbidragsrätt för att undvika uttagsbeskattning vid överlåtelse av enstaka tillgångar till skillnad från överlåtelse av en hel verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel därav. Innehav av andelar i ett företag anses som en verksamhet eller verksamhetsgren om innehavet är näringsbetingat. Koncernbidragsrätt föreligger också mellan ett svenskt aktiebolag och ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till och det utländska bolaget är hemmahörande i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

Fåmansföretag

Vidare har reglerna utformats så att det inte ska vara möjligt att kringgå de s.k. 3:12-reglerna (23 kap. 18-23 §§ IL). Det är därför exempelvis inte möjligt att utan uttagsbeskattning överföra tillgångar till underpris från ett fåmansföretag i vilket andelarna är kvalificerade till ett företag vars andelar inte omfattas av de nämnda reglerna. Med andel avses aktie eller andel i sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 och 10 §§ IL.

Underskott

I 23 kap. 24-29 §§ IL finns villkor beträffande underskott hos förvärvaren.

3.1.5.4 Andelsbyten

Om avyttring sker av andel i ett företag till ett annat företag och ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget medges uppskov med beskattningen av kapitalvinst. För fysiska personer fastställdes tidigare ett uppskovsbelopp. Uppskovet medges numera enligt reglerna för framskjuten beskattning i 48 a kap. IL. Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL omfattar därför, efter de senaste lagändringarna, huvudsakligen juridiska personer, se nedan.

Uppskovstekniken

Uppskovstekniken innebär att kontant ersättning tas upp som kapitalvinst det beskattningsår då andelsbytet sker. Den skattemässiga anskaffningsutgiften för den avyttrade andelen övergår på den mottagna andelen. Kapitalvinst utöver kontantersättningen

beskattas först när den mottagna andelen avyttras. Kapitalförlust dras på motsvarande sätt av. Det innebär att själva andelsbytet (utöver eventuell kontant ersättning) inte behöver deklareras av den skattskyldige. Om den avyttrade andelen var kvalificerad gäller särskilda bestämmelser, se nedan.

Förutsättningar

För att uppskov ska kunna komma i fråga ska vissa förutsättningar och villkor vara uppfyllda. Ersättningen för andelarna ska vara marknadsmässig. Den kontanta ersättningen får uppgå till högst ett belopp motsvarande 10 procent av mottagen andels nominella värde.

Säljaren

Säljaren ska vara bosatt i Sverige eller vistas här stadigvarande. Obegränsad skattskyldighet på grund av väsentlig anknytning medför inte rätt till uppskov.

Köparen

Det köpande företaget ska vara ett svenskt aktiebolag, en sådan utländsk juridisk person som enligt 6 kap. 9-10 §§ IL utgör ett utländskt bolag eller ett utländskt företag som hör hemma i stat som är medlem i EU och som bedrivs i någon av de associationsformer och är skyldigt att betala någon av den skatter som anges i fusionsdirektivet (90/434/EEG).

Objektet

Den avyttrade andelen ska vara en andel i ett sådant företag som enligt vad ovan sagts kan vara köpare i ett andelsbyte.

Uppskov enligt bestämmelserna om framskjuten beskattning kan således komma i fråga om andelar i ett sådant utländskt företag som angivits ovan avyttras till ett annat sådant utländskt företag av fysisk person som är kvalificerat skattskyldig i Sverige.

Röstmajoritet

Det krävs att det köpande företaget vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker innehar andelar i det överlåtna företaget med mer än 50 procent av rösterna.

Utflyttning

Om säljaren inte längre uppfyller villkoret om bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige ska den kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet tas upp. Vinsten beskattas även om säljaren är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning. Den mottagna andelen ska då anses avyttrad för det marknadsvärde som gällde vid andelsbytet. Kapitalvinsten fastställs således i efterhand.

Benefik överlåtelse

Om en andel som omfattas av reglerna om framskjuten beskattning överlåts genom arv, gåva, bodelning eller på liknande sätt inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Om äganderätten till en andel för vilken uppskov med beskattningen har erhållits enligt bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten övergår genom arv till en i Sverige begränsat skattskyldig person ska uppskovsbeloppet inte tas upp

som intäkt (RÅ 2003 ref. 50).

Kvalificerade andelar

Bestämmelserna om framskjuten beskattning utvidgades fr.o.m. 2003, och med möjlighet till viss retroaktiv tillämpning, till att även omfatta andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar och andelar som blir kvalificerade för säljaren. Det innebär att mottagna andelar övertar kvalificerade andelars anskaffningsutgift och de mottagna andelarna anses som kvalificerade. Någon tidsgräns för hur länge de mottagna andelarna behåller karaktären av kvalificerade andelar finns inte.

Det ska vid andelsbytet göras en beräkning som visar de belopp som skulle ha tagits upp i kapital och tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga. Den del av vinsten som ska beskattas i tjänst när mottagen andel avyttras maximeras därmed. Bestämmelsen om maximeringsbelopp behövs för att begränsa det belopp som ska tas upp i tjänst vid en framtida försäljning. Den del av vinsten som uppkommer efter andelsbytet har ju inte med ägarens arbetsinsats att göra och är därför hänförlig till kapital. Detta gäller dock inte om den mottagna andelen är kvalificerad när den avyttras. Om den mottagna andelen senare skulle avyttras med förlust, dvs. till ett värde som understiger omkostnadsbeloppet, uppkommer inte någon beskattning i inkomstslaget tjänst.

Bestämmelserna om andelsbyten får inte tillämpas om avyttringen avser en skalbolagsandel och kapitalvinsten därför ska tas upp i näringsverksamhet. Vidare finns ett rörelsevillkor som innebär att om den avyttrade andelen är kvalificerad och säljaren ensam eller tillsammans med närstående äger andelar med minst 25 procent av rösterna i det köpande företaget ska det köpande företagets verksamhet till huvudsaklig del bestå av rörelse, direkt eller indirekt.

De nya reglerna har trätt i kraft den 1 januari 2003. För uppskovsbelopp som fördelats enligt äldre bestämmelser ska fortfarande äldre bestämmelser gälla. Det innebär att uppskovsbelopp tas upp till beskattning senast när andel avyttras eller upphör att existera. Har byte med en kvalificerad andel skett och uppskovsbelopp fördelats enligt äldre bestämmelser ska dock, på den skattskyldiges begäran, bytet anses ha skett enligt de nya bestämmelserna.

Uppskovsgrundande andelsbyten

Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten tillämpas från den 1 januari 2003 endast för juridiska personer, för delägare i svenska handelsbolag och för fysiska personer som avyttrat andel som utgör tillgång i näringsverksamhet.

Förutsättningar

För att ett uppskovsgrundande andelsbyte ska föreligga krävs att en säljare avyttrar andel i ett företag till ett annat företag och att

ersättning lämnas i form av andel i det köpande företaget. Ersättningen ska vara marknadsmässig. Det tillåts att ersättning till en del lämnas i pengar, dock högst med ett belopp som motsvarar 10 procent av de mottagna andelarnas nominella värde.

Uppskovstekniken

Den kontanta delen tas upp till beskattning för det beskattningsår då andelsbytet sker. Återstående del av kapitalvinsten fördelas på de mottagna andelarna. Det belopp som är hänförligt till en andel fastställs vid taxeringen och benämns uppskovsbelopp. Uppskovsbeloppet tas, med vissa undantag, upp till beskattning för det beskattningsår då äganderätten till mottagen andel övergår till annan eller andelen upphör att existera. Ett uppskovsbelopp ska dock inte tas upp när mottagna andelar avyttras om en kapitalvinst på grund av avyttringen inte ska tas upp eller ska tas upp på grund av skalbolagsbeskattning enligt de regler som gäller fr.o.m. den 1 juli 2003.

Underpris-underlåtelse

Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL omfattar även andelar (dock ej andelar som är näringsbetingade om avyttring skett den 1 juli 2003 eller senare). Om villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda inträder köparen i överlåtarens skattesituation såvitt avser uppskovsbelopp.

Uttag

Om däremot uttagsbeskattning ska ske av en mottagen andel ska uppskovsbelopp tas upp till beskattning. Uttagsbeskattning kan uppkomma i en situation då äganderätten till en andel inte övergår till någon annan. Det kan vara fråga om en andel som ingår i ett fast driftställe som på grund av skatteavtal inte längre ska beskattas i Sverige.

Köparen

Det köpande företaget vid ett andelsbyte ska vara svenskt aktiebolag, ett sådant utländskt bolag som anges 6 kap. 9 och 10 §§ IL eller ett utländskt företag som är hemmahörande i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 till IL och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2 till IL utan valmöjlighet eller rätt till undantag. För svensk del är det fråga om statlig inkomstskatt. Ett företag ska anses vara hemmahörande i en medlemsstat om det enligt lagstiftningen i den staten är hemmahörande där i skattehänseende. Detta förutsätter dock att företaget inte anses ha hemvist i tredje stat på grund av ett skatteavtal. Avsikten med villkoret är att undanta företag som enligt skatteavtal mellan medlemsstat och icke-medlemsstat anses ha hemvist utanför EU.

Objektet

Uppskov kan komma i fråga för andelar i sådana företag som kan uppträda som köpare samt andel i ekonomisk förening. Det finns inget krav på att mottagna andelar ska vara nyemitterade, trots att ett sådant krav är tillåtet enligt fusionsdirektivet. Det innebär att

det köpande företaget som ersättning kan lämna egna aktier som det återköpt.

Krav på röstmajoritet

Ett villkor i fusionsdirektivets definition av internationellt andelsbyte är att det köpande företaget ska erhålla andelar med mer än hälften av rösterna i det överlåtna företaget. I lagen har också införts ett krav på röstmajoritet för att hindra skatteundandragande. Företaget ska därför vid utgången av det kalenderår då överlåtelsen sker inneha andelar i det överlåtna företaget med mer än hälften av rösterna.

Vid fusion eller fission upphör andelarna i det överlåtande företaget att existera. Kravet på röstmajoritet gäller därför inte i det sammanhanget.

Kapitalförlust

Reglerna gäller endast om kapitalvinst uppkommer. Avdrag för förlust medges enligt allmänna regler under det beskattningsår då andelsbytet sker.

3.1.5.5 Koncerninterna andelsavyttringar

Bestämmelser om koncerninterna andelsavyttringar finns i 25 kap. 6-27 §§ IL. De är tillämpliga när andelar överlåts från ett företag till ett annat företag inom en koncern. Bestämmelserna i fråga har avskaffats fr.o.m. den 1 juli 2003 som en följd av att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar upphört från nämnda datum. Om uppskov med beskattningen av en kapitalvinst på en andel har erhållits ska uppskovsbeloppet efterges. Detta gäller dock inte om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag eller om det avyttrade företaget är ett svenskt handelsbolag eller en sådan delägarbeskattad utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 § IL. Om emellertid det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag ska dock uppskovsbeloppet inte tas upp om den avyttrade andelen avyttras efter den 1 juli 2003 och kapitalvinsten inte ska tas upp enligt reglerna i 25 a kap. IL eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL. De upphävda bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar behandlas i IHL 03 s. 148 f.

3.1.5.6 Fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar

Förslaget till ett tionde bolagsdirektiv inom EU om internationella fusioner mellan företag i olika EG-länder har ännu inte antagits. Frågan om införande av civilrättsliga regler om gränsöverskridande fusioner och fissioner i ABL övervägs för närvarande av Aktiebolagskommittén. Det är således ännu inte möjligt att genomföra fusioner eller fissioner mellan svenska och utländska företag.

Den generella skatterättsliga regleringen av såväl inhemska som internationella samgåenden mellan företag och företagsdelningar baserat på fusionsdirektivet har tagits in i 37 kap. IL. Bestämmelserna reglerar beskattningen av ett överlåtande och ett övertagande företag och om undantag från omedelbar beskattning ska medges på företagsnivå. Andelsägarna i ett överlåtande företag kan erhålla uppskov med beskattningen enligt bestämmelserna om andelsbyte.

Fusioner

Med fusion avses enligt 37 kap. 3 § IL en ombildning av företag som uppfyller följande villkor:

1. Ett eller flera företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser övertas av ett annat företag.
2. Det eller de överlåtande företagen upplöses utan likvidation.

Av tekniska skäl har regleringen av fusionsvederlag tagits in som ett villkor för undantag från omedelbar beskattning enligt 13 §.

Vilka omfattas?

De företagsformer som omfattas är

– vissa närmare angivna svenska rättssubjekt,
– utländska bolag som uppfyller kriterierna i 6 kap. 9 och 10 §§ IL,
– utländska företag som är hemmahörande i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 till IL och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2 till IL utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Ett företag ska anses vara hemmahörande i en medlemsstat om det enligt lagstiftningen i den staten är hemmahörande där i skattehänseende. Detta förutsätter dock att företaget inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Avsikten med villkoret är att undanta företag som enligt skatteavtal mellan medlemsstat och icke-medlemsstat anses ha hemvist utanför EU.

Skattskyldighet i Sverige

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen eller fissionen ska ha varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av verksamheten och att inkomsten inte har varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Vidare krävs att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen eller fissionen blir skattskyldigt här i landet för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget har beskattats för och att inkomsten helt eller delvis inte är undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Kontinuiteten vid beskattningen gäller

således endast för verksamhet av angivet slag.

Skattemässig kontinuitet

Den grundläggande idén med en reglering som syftar till att skattemässigt underlätta fusioner är att sådana inte ska utlösa någon omedelbar beskattning hos det överlåtande företaget. I stället inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagets skattemässiga situation. Förhållandet ger uttryck för samma kontinuitetsprincip som redan tidigare gällde vid fusion mellan svenskt moderföretag och helägt dotterföretag. De nya reglerna omfattar emellertid även fusioner mellan fristående företag.

Innebörden av undantaget från beskattning

Det överlåtande företaget ska inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen eller fissionen för det beskattningsår som avslutas genom ombildningen. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företagets skattemässiga situation. Detta innebär att det övertagande företaget i beskattningshänseende ska anses ha bedrivit det överlåtande företagets verksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företaget. Inkomsten hos det övertagande företaget beräknas med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget för det beskattningsår under vilket fusionen avslutas och de utgående balansposterna hos det övertagande företaget. Övertagandet ska med andra ord ske retroaktivt.

Lager, inventarier etc.

Kontinuiteten innebär att den skattemässiga karaktären på överlåtna lagertillgångar, inventarier och kapitaltillgångar bibehålls hos det övertagande företaget. Detta gäller även om tillgångarna efter fusionen används på annat sätt hos det övertagande företaget. Tas inventarier eller andra tillgångar upp till ett högre värde i det övertagande företagets än som gällt i det överlåtande företagets räkenskaper kvarstår rätten till räkenskapsenlig avskrivning om skillnaden tas upp som intäkt och fördelas på det aktuella beskattningsåret och följande två beskattningsår. Om det övertagande företaget tar upp övertaget lager till ett högre värde anses uppskrivning ha skett och beloppet beskattas.

Reserver

Kontinuitet gäller även för obeskattade reserver i form av t.ex. periodiseringsfond och ersättningsfond samt uppskov enligt reglerna om koncerninterna andelsavyttringar och andelsbyten som får tas över av det vid fusionen övertagande företaget.

Underskott

Rätten till avdrag för underskott hos det överlåtande företaget övergår på det övertagande företaget, dock med iakttagande av en beloppsspärr och en fusionsspärr för att inte begränsningarna i 40 kap. 9-19 §§ IL av rätten till avdrag för underskott efter ägarförändringar ska urholkas. Även rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på andelar m.m. övergår på det övertagande företaget. I sistnämnda avseende ska begränsningsregeln för fåmansföretag upprätthållas. Dessutom föreligger rätt till avdrag

för sådana kvarstående underskott hos delägare i vissa utländska juridiska personer som regleras i 14 kap. 11 § IL.

Fusionsvederlag

Vid andra fusioner än där ett helägt dotterföretag går upp i sitt moderföretag, erhåller andelsägarna i det överlåtande företaget ersättning i form av fusionsvederlag. Andelarna anses i detta fall ha avyttrats (44 kap. 8 § 3 p. IL) och utslocknar när företaget upplöses.

På ägarnivån får bestämmelserna om andelsbyten tillämpas. Reglerna gäller oavsett om villkoren för tillämpning av fusionsreglerna på bolagsnivån är uppfyllda.

Tillämplighet

Eftersom civilrättslig reglering av internationella fusioner ännu saknas får de nya reglerna i första hand praktisk betydelse vid fusioner mellan svenska företag. Bestämmelserna kan dock bli tillämpliga om t.ex. två utländska företag fusioneras och en verksamhetsgren såväl före som efter fusionen knyts till ett fast driftställe i Sverige under förutsättning att inkomsten från driftstället inte är undantagen från beskattning till följd av skatteavtal (jfr RÅ 1990 not. 507). Vid fusion mellan två svenska företag upprätthålls kontinuitet även för verksamhet som bedrivs utomlands, under förutsättning att inkomsten från verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Det saknar betydelse om utländska företag som fusionerar är hemmahörande i EU-länder eller i andra länder, bortsett från att definitionerna av företag är delvis olika.

Avskattning

Som ovan framhållits är en allmän förutsättning för uppskov att övertagna tillgångar och förpliktelser knyts till ett fast driftställe i Sverige. Om det överlåtande företaget finns i Sverige och det övertagande i ett annat EU-land kan fortsatt kontinuitet inte upprätthållas om det fasta driftstället är beläget utanför Sverige. I artikel 10 i fusionsdirektivet krävs att en medlemsstat i ett sådant fall ska ge skattelättnad som om den skatt som skulle ha utgått i det andra landet i frånvaro av lagstiftning där enligt direktivet faktiskt hade utgått. Avskattning sker enligt 37 kap. 30 § IL genom att avvecklingen av det fasta driftstället beskattas med avräkning för den fiktiva skatt som skulle ha utgått i driftställestaten om direktivet inte gällt. En förutsättning för att bestämmelserna ska aktualiseras är att inkomsten från den utländska verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige enligt ett skatteavtal.

Ett icke överklagat förhandsbesked meddelat av SRN den 6 april 2001 behandlade frågan om avräkning av fiktiv skatt vid försäljning till underpris av verksamhet vid fast driftställe i Spanien till spanskt närstående bolag och anskaffningsvärdet på vederlags-

andelarna i det spanska bolaget. Omständigheterna var följande:

AB bedriver verksamhet vid en spansk filial som konstituerar fast driftställe i Spanien. Bolaget överväger att överlåta samtliga sina tillgångar och skulder i filialen till ett spanskt bolag, som indirekt ägs av AB. Avyttringen sker till marknadsvärde och vederlag utgår i form av andelar i det spanska bolaget. Det kan tilläggas att Spanien 1991 implementerade EG:s fusionsdirektiv. Utan de interna regler i Spanien som blev följden av implementeringen hade avyttringen beskattats med en skattesats om 35 procent på ett underlag som utgjorts av skillnaden mellan marknadsvärdet och bokfört/skattemässigt nettovärde på tillgångarna i filialen. AB önskade svar på frågan om bolaget fick avräkning för den skatt som skulle ha utgått i Spanien på grund av överlåtelsen i enlighet med bestämmelserna i 38 kap. 19 § jämförda med 37 kap. 30 § IL. SRN uttalade att sökandebolaget, var berättigat till avräkning av den skatt som skulle ha betalats om avyttringen hade beskattats i Spanien. Avyttringen var att betrakta som en sådan överlåtelse av tillgångar som avses i fusionsdirektivet och nämnda bestämmelser i IL är ett genomförande av artikel 10 p. 2 i direktivet.

RÅ 2002 ref. 101

I RÅ 2002 ref. 101 har uttalats att anskaffningsvärdet på mottagna aktier i den i föregående stycke beskrivna situationen ska anses vara ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den avyttrade verksamheten. Skälen för RR:s avgörande var följande. I 38 kap. IL finns bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning när ett företag avyttrar tillgångar till ett annat företag genom en verksamhetsavyttring. Bestämmelserna innebär att, under vissa förutsättningar, det företag som avyttrar samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet mot en marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget inte behöver ta upp ersättningen till beskattning. Det köpande företaget inträder i princip i det säljande företagets skattemässiga situation. Vidare gäller, i de fall nyssnämnda bestämmelser ska tillämpas, enligt 13 § i kapitlet att de av det säljande företaget mottagna andelarna i det köpande företaget ska anses anskaffade för det skattemässiga nettovärdet av den avyttrade verksamheten.

Ett av villkoren för att de nämnda bestämmelserna ska få tillämpas är enligt 38 kap. 7 § IL att det köpande företaget omedelbart efter avyttringen ska vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det säljande företaget beskattas för. Eftersom det utländska bolaget inte kommer att träffas av en sådan beskattning i Sverige, är det angivna villkoret inte uppfyllt i nu aktuellt mål. Bestämmelserna i 38 kap. 13 § IL om anskaffningsutgiften för mottagna andelar är således inte tillämpliga. Några andra särskilda bestämmelser om bestämmande av an-

skaffningsutgift i ett fall som detta finns inte heller.

Transaktionen mellan det svenska och det utländska bolaget kan karaktäriseras som ett byte. Grundregeln inom inkomstbeskattningen vid byte av tillgångar är att de mottagna tillgångarna ska anses anskaffade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet av de avyttrade tillgångarna (jfr 61 kap. 2 § IL). Till de givna förutsättningarna i målet hör också att avyttringen avses ske till marknadspris. Enligt RR:s mening saknas anledning att frångå den nyss angivna grundregeln. Det förhållandet att beskattningen av det svenska bolaget på grund av avyttringen kan komma att elimineras eller lindras genom bestämmelserna om avräkning av fiktiv skatt i 38 kap. 19 § IL föranleder inte någon annan bedömning.

Av det anförda följer att de mottagna aktierna ska anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den avyttrade verksamheten.

Särskilt om fissioner

Med fission avses enligt 37 kap. 5 § IL en ombildning av företag som uppfyller följande villkor:

1. Ett företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser ska övertas av två eller flera andra företag.
2. Det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

Även regleringen av fissionsvederlag har tagits in i 13 §.

Syftet med en delning kan vara att uppnå koncentration av en viss kärnverksamhet eller att få en värdering av olika verksamhetsgrenar genom marknadsnotering.

På grund av avsaknad av civilrättslig lagstiftning på området kan fissioner f.n. inte genomföras mellan svenska subjekt.

Fission av utländska dotterföretag har inte ansetts utlösa inkomstbeskattning. Omkostnadsbeloppet för aktierna i det ursprungliga dotterföretaget fördelas enligt SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 2002 (SKV:s rättsfallprotokoll 2002/24) mellan aktierna i det bolaget och aktierna i det från detta fissionerade bolaget i förhållande till marknadsvärdena på bolagen vid tidpunkten för fissionen.

Uppskovsbelopp avseende aktierna i det ursprungliga dotterföretaget fördelas på motsvarande sätt (jfr även RÅ 1999 not. 285).

Innebörden av uppskovet

Kontinuitetsreglerna medför att vart och ett av de övertagande företagen inträder i det överlåtande företagets skattemässiga situation med avseende på de tillgångar, skulder och förpliktelser

som tagits över. Skattemässiga poster som periodiseringsfonder och ersättningsfonder fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som överförs till varje företag. Med nettovärde avses skillnaden mellan de värden som gäller vid beskattningen för tillgångarna och förpliktelserna. En förpliktelse som inte har redovisats eller som har redovisats inom linjen har inget skattemässigt värde och påverkar således inte nettovärdet. Även rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla och till avdrag för kvarstående reaförlust får övertas.

På ägarnivån till det delade företaget får bestämmelserna om andelsbyten tillämpas. De bestämmelserna kan vara tillämpliga för svenska andelsägare vid fission mellan utländska företag.

I den s.k. lex ASEA, se nedan, finns skatteregler som syftar till att underlätta en sorts substitut för fission som består i att aktierna i ett dotterföretag delas ut, se avsnitt 3.1.5.7.

Särskilt om verksamhets-avyttringar

Reglerna om verksamhetsavyttringar kan ses som ett komplement till reglerna om andelsbyten. Genom regler av det förra slaget kan även en verksamhetsgren i t.ex. ett aktiebolag säljas mot vederlag av andelar i det köpande företaget utan att beskattning sker. Denna möjlighet kan vara av värde även vid överlåtelser mellan svenska företag. Bestämmelserna torde också ha betydelse bl. a. i samband med bolagisering av svenska filialer till utländska företag (jfr RÅ 1993 not. 698).

Definition

En verksamhetsavyttring innebär en överlåtelse vid vilken ett företags samtliga tillgångar i dess näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag mot vederlag i form av andelar i det köpande företaget. Skattskyldighet i Sverige krävs för den avyttrade verksamheten för både säljande och köpande företag. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna kan ersättningen lämnas också i form av att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

Verksamhetsgren

Med verksamhetsgren avses enligt direktivet alla tillgångar och skulder i t.ex. en division som från organisatorisk synpunkt bildar en oberoende affärsverksamhet, dvs. en enhet som kan fungera självständigt (an entity capable of functioning by its own means).

Vederlaget ska vara marknadsmässigt och överstiga summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna. Det innebär att reglerna inte är tillämpliga i förlustsituationer. Om förlust uppkommer vid en verksamhetsavyttring är den avdragsgill enligt allmänna regler.

Undantag från omedelbar beskattning vid en verksamhetsavyttring är frivilligt och kräver att både det köpande och det säljande

företaget begär det.

Inventarier, lager etc.

Vad gäller lager, fordringar och liknande tillgångar ska avyttring anses ha skett för deras skattemässiga värden. Det köpande företaget anses ha anskaffat tillgångarna för samma värde. Om det köpande företaget tar upp tillgångarna till ett högre värde ska skillnaden tas upp som intäkt. För inventarier eller andra tillgångar som skrivs av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning får intäkten i en sådan situation fördelas på tre år.

Kapitaltillgångar

Beträffande kapitaltillgångar gäller att det säljande företaget inte ska ta upp någon intäkt eller göra avdrag på grund av avyttringen. Det köpande företaget inträder i det säljande företagets skattemässiga situation. Någon återföring av värdeminskningsavdrag eller värdehöjande reparationer i fråga om fastighet eller bostadsrätt ska inte ske hos det säljande företaget i samband med verksamhetsavyttringen.

Fonder

Periodiseringsfond och ersättningsfond får övertas av det köpande företaget om båda företagen yrkar det. Om verksamhetsavyttringen avser en verksamhetsgren får periodiseringsfonder och ersättningsfonder tas över efter proportionering av fonderna i relation till förhållandet mellan skattemässigt värde på överlåtna tillgångar och skattemässigt värde på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen. Skatteutjämningsreserv får inte tas över om avyttringen omfattar endast en verksamhetsgren.

Reserveringar för framtida utgifter ska övertas till den del de hänför sig till det som överlåts.

Underskott

Det köpande företaget får inte ta över rätt till avdrag för gammalt underskott. Det säljande företaget upplöses ju inte genom verksamhetsavyttringen och behåller därför rätten till sina underskottsavdrag.

3.1.5.7 Lex ASEA

Lex ASEA

En avknoppning inleds ofta med en överlåtelse av en verksamhetsgren från det ursprungliga bolaget till ett dotterbolag varefter aktierna i det senare bolaget delas ut till aktieägarna i det ursprungliga bolaget. Förfarandet är skatterättsligt reglerat i en lagstiftning som brukar benämnas lex ASEA.

I avvaktan på ett generellt fissionsinstitut i svensk associationsrätt har lex ASEA modifierats och tagits in i 42 kap. 16 § IL. Reglerna innebär att beskattningen av aktieutdelning i form av aktier i vissa fall skjuts upp till dess mottagaren säljer aktierna. Tekniskt sett är uppskovet konstruerat så att mottagen utdelning

är skattefri.

Villkor för skattefrihet

Utdelning från ett företag är skattefri om den utgår i form av aktier i ett annat företag under följande förutsättningar:

- det utdelande bolaget ska vara ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte,
- det utdelade dotterbolaget ska vara ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag i den mening som anges i 6 kap. 9 och 10 §§ IL,
- utdelningen ska lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,
- aktierna i moderbolaget ska vara föremål för sådan kontinuerlig notering som kan betraktas som marknadsnotering,
- det utdelade företaget ska vara ett dotterföretag men det behöver inte vara helägt,
- samtliga andelar i dotterföretaget ska delas ut,
- andelar i dotterbolaget får efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget och
- det utdelade dotterföretagets verksamhet ska till huvudsaklig del bestå av rörelse eller indirekt innehav av andelar i företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse.

Som anskaffningsutgift för andelarna i det utdelade bolaget (B) ska anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsutgiften för aktierna i det utdelande företaget (A) före utdelningen som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på andelarna i A till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för andelarna i A ska minskas i motsvarande mån. Uttagsbeskattning sker inte hos A.

Marknadsnotering

Andelarna i moderföretaget ska vara marknadsnoterade enligt 48 kap. 5 § IL. Med marknadsnotering avses notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig. Finansiellt instrument som är inregistrerat eller noterat vid svensk eller utländsk börs bör anses marknadsnoterat, liksom också aktie som är noterad på auktoriserad marknadsplats. Även allmänt tillgängliga uppgifter om köp- och säljpriser från market makers räknas som marknadsnotering (se SKV:s skrivelse 1998-11-18, dnr 10145-98/900).

3.1.5.8 Förlustregeln

Den s.k. förlustregeln innebär att avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap inte medges. Syftet är att hindra att villkoret för avdrag för förlust på sådan egendom ska vara definitiv undermineras.

Regeln har, i en ny utformning, flyttats från 25 kap. 28-32 §§ IL till 25 kap. 7-12 §§ IL. Tidigare upprätthölls kontinuiteten vid beskattningen genom att säljarens skattemässiga anskaffningsutgift för egendomen övergick på köparen att utnyttja vid en senare externavyttring. Förlustregeln innebär en uppskjuten avdragsrätt.

Vilka omfattas?

Som säljare räknas, förutom vissa svenska rättssubjekt, även utländska juridiska personer. Samma slag av juridiska personer som kan vara säljare kan också uppträda som köpare. Det saknar betydelse om den överlåtna tillgången blir lagertillgång hos köparen.

Vad omfattas?

Förlustregeln omfattar förluster som uppkommer vid icke yrkesmässig avyttring av sådana tillgångar som avses i 25 kap. 3 § IL, dvs. kapitaltillgångar som fastigheter, aktier, andelar, fordringar etc. Genom lagändring som trätt i kraft den 1 juli 2003 gäller numera ett totalt avdragsförbud för kapitalförlust på näringsbetingade andelar och på bl.a. fordringar på företag i intressegemenskap.

En allmän förutsättning för avdragsrätt är att förlusten inte beror på att ersättningen understiger marknadsvärdet på tillgången. Dessutom måste det vara fråga om en verklig förlust.

När realiseras förlusten?

Avdrag för förlusten medges först när köparen avyttrar egendomen externt eller när intressegemenskapen mellan säljare och köpare bryts. Det sistnämnda kan inträffa t.ex. genom att antingen det säljande eller köpande företaget säljs externt eller genom fusion uppgår i ett företag som inte ingår i intressegemenskap. Upphör företaget på grund av fusion med annat företag i samma intressegemenskap föreligger däremot inte avdragsrätt.

3.1.6 Fordringar

3.1.6.1 Allmänt

ÅRL

En fordran kan utgöra omsättningstillgång eller anläggningstillgång. Omsättningstillgång ska enligt 4 kap. 9 § ÅRL tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. Anläggningstillgång ska enligt 4 kap. 5 § ÅRL skrivas ned om värdet på balansdagen är lägre än anskaffningsvärdet

eller det bokförda värdet och det kan antas att värdenedgången är bestående. En osäker fordran får således inte tas upp till högre belopp än varmed den beräknas inflyta.

Skatterättsligt har indelningen av fordringar i omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar en avgörande betydelse. Exempel på en omsättningstillgång är en kundfordran som uppkommit på grund av varuförsäljning eller tjänsteprestation. Som exempel på anläggningstillgång kan nämnas lånefordringar i form av penninglån.

Kund- eller lånefordran?

Huruvida ett kund- eller lånefordringsförhållande föreligger får bedömas utifrån avsikten med innehavet. Departementschefen uttalade i prop. 1975:104 s. 219, som låg till grund för 1976 års bokföringslag, att när det gäller att skilja mellan långfristiga och kortfristiga fordringar torde det vara lämpligt att utgå från en tidsgräns på ett år, varvid hänsyn bör tas inte bara till den rent formella förfallotiden utan även till den beräknade faktiska löptiden.

En fordran bör kunna bibehålla karaktären av kundfordran även om den är äldre än ett år. Företaget kanske i vissa situationer lämnar en kredittid som överstiger t.ex. ett år. Om det normala i stället är en kortare kredittid men ett utländskt dotterbolag på grund av intressegemenskapen erhåller en avsevärt längre kredittid och fordran därmed indirekt finansierar dotterbolagets verksamhet bör fordran betraktas som en lånefordran. Även i andra fall då kreditvillkoren för kundfordringar är osedvanligt förmånliga kan sådana fordringar betraktas som lånefordringar.

3.1.6.2 Kundfordringar

Beträffande kundfordringar medges avdrag för nedskrivning så snart det kan anses sannolikt att fordringen är osäker intill det nedskrivna beloppet. Här har således en anpassning skett till god redovisningssed. Som huvudregel gäller att fordringsrisken ska bedömas för varje fordran för sig.

RSV 2003:35

Vid affärer med länder vars politiska eller ekonomiska förhållanden är sådana att förlustrisken kan befaras vara betydande kan SKV:s allmänna råd (RSV 2003:35) angående reservering för vissa förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer tillämpas.

Schablonberäkning tillåts

De allmänna råden bygger på en praxis som tidigare etablerats och syftar till att schablonisera beräkningen av förlustrisker i samband med affärer i länder vars politiska eller ekonomiska förhållanden medför en beaktansvärd förlustrisk. En generell nedskrivning medges med högst 30 procent av kundfordringsbeloppet under vissa angivna förutsättningar.

Nedskrivningen är avsedd att motsvara vinstpåslaget i affären.

I praxis har schablonmässig reservering godtagits. I RÅ 1967 Fi 709 medgavs avdrag vid exportaffärer med Indien med 30 procent av den del av fordringsbeloppet som inte täcktes av kreditförsäkring.

Fordringar som inte reglerats pga. valutaproblem

De allmänna råden ger även möjlighet till nedskrivning av fordringar som förfallit till betalning men som inte reglerats på grund av att valutamyndigheten i landet i fråga inte tillhandahåller transfererbar valuta. Nedskrivning medges med olika procentsatser beroende på hur lång eftersläpningen är.

Borgensåtaganden

Exportaffärer genomförs ofta med hjälp av finansinstitut som på kundens vägnar verkställer betalning till säljaren. Vid affärer där sådana s.k. finansierade inkomster föreligger får säljaren vanligtvis göra vissa åtaganden gentemot finansiären (t.ex. borgen). De allmänna råden ger därför exportör viss möjlighet till reservering för förlustrisk på grund av borgensåtaganden o.dyl. som denne lämnat till kreditinstitut i samband med sådan försäljning.

I ett av KRNS den 23 juni 2003, mål nr 5604-2000, avgjort mål hade ett bolag tillgodofört sig avdrag för i räkenskaperna gjord reservering för förlustrisker på vissa borgensåtaganden som bolaget ingått för sina utländska koncernföretags räkning när dessa finansierat sina kundkrediter via Svensk Exportkredit AB (SEK). En förutsättning för finansiering via SEK är att fordringarna är försäkrade hos Exportkreditnämnden (EKN). Bolagets borgensåtagande till förmån för SEK omfattade den del av utestående belopp som inte täcktes av EKN:s försäkring, dvs. självrisken. Denna del uppgick till 10 procent på fordringsbeloppet för politisk skada och 15 procent för kommersiell skada. SKV framhöll att en sammanvägning av de olika typerna av skaderisker ger en mer rättvisande bild av den totala förlustrisken än att hänföra hela risken till den ena skadekategorin. KR delade SKV:s mening och ansåg att den sammansatta risken av både politisk och kommersiell skada speglar den verkliga risken då det inte är sannolikt att endast en risktyp förekommer.

Hos dåvarande mellankommunala prövningsnämnden utvecklades en praxis som innebar att svenskt moderbolag, som hade en fordran på utländskt dotterbolag som redovisat förlust, medgavs ett schablonmässigt avdrag för nedskrivning med belopp motsvarande förlusten i den mån denna inte täckts av andra medel i dotterbolaget än aktiekapitalet. Det saknas skäl att tillämpa denna äldre praxis och den omfattas därför inte av de nyss redovisade allmänna råden som ett uttryck för gällande rätt.

Avskrivning

Beträffande praxis för avskrivning av kundfordringar, se avsnitt 3.1.14 om ackord.

3.1.6.3 Lånefordringar

Näringsbetingat innehav

Nedskrivning på lånefordringar i dotterbolag behandlas i praxis på motsvarande sätt som förlust på näringsbetingade aktier (se avsnitt 3.1.13). Fordringsförhållandet ska således vara betingat av den bedrivna näringsverksamheten och förlusten ska dessutom vara definitiv och verklig (se även avsnitt 3.1.14).

Definitiv och verklig förlust

I RÅ 1970 ref. 17 lämnade ett svenskt företag ett finansieringslån till ett utländskt företag i samband med dess bildande. Det utländska bolagets verksamhet var förlustbringande och bolaget hade inställt betalningarna. Det svenska företaget ansågs inte vara berättigat till avdrag med mindre det kunde konstateras att en motsvarande definitiv förlust uppkommit på finansieringslånet, såsom vid en konkurs o. dyl.

Jfr även RÅ 1976 Aa 17 som behandlar finansieringslån.

Om ett koncerninternt fordringsförhållande avvecklas genom att en fordran avyttras till någon utanför koncernen kan en därav föranledd förlust inte alltid sägas vara verklig. I RÅ 1988 ref. 112 ägde ett svenskt rederiaktiebolag ett brittiskt bolag. Det svenska bolaget innehade en fordran på det brittiska bolaget på ungefär 200 milj. kr. Fordringen kunde inte till fullo infrias. Moderbolaget planerade att avyttra fordringen till en utomstående köpare för ca 50 milj. kr. I villkoren bestämdes bl.a. att ränta inte skulle utgå och att köparen endast ägde rätt att göra gällande fordringen efter en successivt stigande skala med 26,27 procent av kapitalbeloppet under år 1988 och 100 procent först år 2003. RR uttalade att nuvärdet av fordran mot det brittiska bolaget ungefärligen motsvarade den överenskomna köpeskillingen. Förlusten på 150 milj. kr kunde endast sägas vara bokföringsmässig och motsvarades inte av någon förlust på koncernnivå. Avdrag för förlust på grund av avyttringen kunde därför inte komma i fråga.

Sedan den 1 juli 2003 gäller ett avdragsförbud för kapitalförluster på fordringar som uppkommer när företag är i intressegemenskap (25 a kap. 19 § IL).

3.1.7 Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta

14 kap. 8 § IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1421
Prop. 1998/99:28, SkU8, SFS 1998:1619

3.1.7.1 Allmänt

Bokföringsmässiga grunder

Enligt 4 kap. 13 § ÅRL får fordringar och skulder i utländsk valuta räknas om till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen om detta är förenligt med god redovisningssed och ger en rättvisande bild. Lagstiftningen kompletteras med normgivning från Redovisningsrådet.

Redovisningsrådets rekommendation

Enligt redovisningsrådets rekommendation RR 8 ”Redovisning av effekter av ändrade valutakurser” ska – med undantag för valutasäkrade poster – fordringar och skulder räknas om enligt balansdagens kurs. Rekommendationen tillämpas på räkenskapsår som påbörjats fr.o.m. den 1 januari 1999. BFN har med verkan från samma dag upphävt rekommendationen R7 förutom punkterna 8 och 15-19 som gäller valutasäkring. Detta medför att avsättning till valutakursreserv inte längre ska göras.

3.1.7.2 Skattemässig behandling av orealiserade kursvinster och kursförluster

Enligt 14 kap. 8 § IL ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Föreligger terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd får posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen om samma värde används i räkenskaperna och en sådan värdering står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Avsättning till valutakursreserv görs inte för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 1999. Befintliga valutakursreserver återförs till beskattning under en femårsperiod enligt lagen (1999:1620) om beskattning av valutakursreserv. Den schablonintäkt som beräknas på valutakursreserven utgör 74 procent av reserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

3.1.8 Utdelning från utlandet

24 kap. 16, 20-22 §§ IL
Prop. 1990/91:107, SkU30, SFS 1991:412
Prop. 1993/94:234, SkU25, SFS 1994:778
SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, SkU10, SFS 1994:1863
SOU 2001:11, prop. 2001/02:140, SkU25, SFS 2002:540
Prop. 2002/03:96, SkU14, SFS 2003:224
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

3.1.8.1 Allmänt

Utdelning från utländsk juridisk person beskattas enligt 41 kap. 1 § IL som inkomst av kapital såvida inte intäkten är att hänföra till näringsverksamhet. Så hänförs för enskild näringsidkare utdelning på lagerandelar till näringsverksamhet. Av handelsbolag mottagen utdelning beskattas också i inkomstslaget näringsverksamhet, även om delägaren är en fysisk person. För aktiebolag ingår all utdelning i näringsverksamheten.

Vad som innefattas i utdelningsbegreppet finns angivet i HL 04. Med utdelning förstås i allmänhet överföring av medel till aktieägaren utan att denne lämnat vederlag.

Reglerna om utdelning på näringsbetingade andelar har ändrats med tillämpning på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003. De innebär bl.a. att utdelning på onoterade näringsandelar samt på noterade näringsandelar som innehafts sammanhängande i minst ett år ska vara skattefri. Reglerna är tillämpliga även för utdelning på näringsbetingad andel i utländsk juridisk person. Med näringsandel avses alla onoterade andelar samt marknadsnoterade andelar om ägarföretaget innehar andelar med minst 10 procent av rösterna eller om det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller ett närstående företag. Reglerna har flyttats till 24 kap. 13-16 §§ IL.

Framställningen nedan är inriktad på reglerna före ovan nämnda lagändring.

3.1.8.2 Skattefrihet för utdelning från utländsk juridisk person

I 24 kap. 20-22 §§ IL finns bestämmelser, som reglerar under vilka förutsättningar ett svenskt företag inte ska ta upp utdelning från en utländsk juridisk person. Bestämmelserna består av den

s.k. huvudregeln och presumtionsregeln.

Huvudregeln

24 kap. 20 § IL

Utdelning på andelar i en utländsk juridisk person skall inte ta upp om

1. utdelning på grund av 12-19 §§ inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen hade varit svensk, och
2. inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Förutsättningarna för att utdelningen inte ska tas upp anges i två punkter. I den första punkten anges att utdelningen på grund av 24 kap. 12-19 §§ IL inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen hade varit svensk.

Näringsbetingade andelar

Detta innebär i första hand att andelarna ska vara näringsbetingade. Skattefrihet för utdelning på lagerandelar medges inte (se dock nedan vid kantrubrik EU:s moder-dotterbolagsdirektiv).

Av 24 kap. 16 § IL framgår att med näringsbetingad andel avses en andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget och som uppfyller någon av nedan angivna förutsättningar. För det första anses innehavet näringsbetingat om det mottagande företaget innehar minst 25 procent av röstetalet i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång. För det andra kan andelsinnehavet understiga 25 procent av röstetalet men ändå anses som näringsbetingat. I detta fall krävs att den skattskyldige gör sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Tidigare användes ”betingas av verksamhet” numera används ”betingas av rörelse”. I 2 kap. 24 § IL har det tagits in en definition av rörelse i vilken anges att med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen. Detta innebär bl.a. att förvaltningsföretags innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande aldrig kan anses som rörelse.

I RÅ 2000 not. 24 gällde det att ta ställning till om aktierna i det utdelande bolaget, HAB kunde betraktas som omsättningstillgångar (efter IL:s införande lagertillgångar). Det utdelande HAB ägde inte och har heller inte ägt några egna fastigheter. Bestämmelserna i 21 § anv. p 4 st. 5 KL (27 kap. 6 § IL) är därför inte direkt tillämpliga på HAB. Den omständigheten att HAB i sin tur har fastighetsförvaltande dotterbolag utgör inte grund för att betrakta HAB som fastighetsförvaltande företag. Slutsatsen blir därmed att utdelningen sker på aktier som inte utgör omsättningstillgång(numera lagertillgång) och om resterande förutsättningar är uppfyllda blir utdelningen skattefri för det mottagande bolaget.

Jämförlighets-villkoret

För att avgöra om den andra förutsättningen är för handen, dvs. om det utdelande bolaget underkastas en efter svenska förhållanden jämförlig beskattning, ska man enligt prop. 1990/91:107 s. 29 ff. gå till väga på följande sätt. För varje år ska det beräknas ett beskattningsunderlag enligt svenska regler för det utdelande företaget. Det innebär att inkomster som enligt IL eller dubbelbeskattningsavtal inte ska vara med i underlaget för ett svenskt bolag inte heller ska vara med i underlaget för den utländska juridiska personen. I underlaget ska inte heller ingå enstaka kapitalvinster som undantagits från beskattning enligt lagstiftningen i det främmande landet. Är däremot företagets verksamhet inriktad på att skapa låg- eller obeskattade vinster ska dessa vinster tas med i underlaget.

Det framräknade beskattningsunderlaget multipliceras med 15 procent. Överstiger den faktiskt erlagda skatten eller är lika med det framräknade beloppet är det utländska bolaget jämförligt beskattat. Understiger den erlagda skatten beloppet är bolaget inte jämförligt beskattat.

Presumtionsregeln

För att underlätta tillämpningen av huvudregeln har i 24 kap. 21 § IL tagits in en presumtionsregel.

> **24 kap. 21 § IL**
>
> Förutsättningen i 20 § 2 skall alltid anses uppfylld om
>
> 1. den utländska juridiska personen hör hemma i ett av de länder med vilka Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster (avtalsländer),
>
> 2. den juridiska personens inkomster har uppkommit i näringsverksamhet i Sverige eller i något avtalsland, och
>
> 3. inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i det land eller de länder där näringsverksamhet bedrivs.
>
> Om inkomsterna till obetydlig del har uppkommit i näringsverksamhet i andra länder än avtalsländer eller i någon särskilt skattemässigt gynnad verksamhet, skall det bortses från denna del av inkomsterna vid tillämpning av första stycket 2 och 3.

Skatteavtal som omfattar inkomster i allmänhet

I första punkten har som ett förtydligande lagts till att skatteavtalet ska omfatta inkomster i allmänhet för att markera att sådana länder med vilka avtalen innehåller regler endast för vissa branscher, t.ex. luftfartsföretag, inte omfattas (prop. 1999:2000:2 s. 321).

Normal inkomstskatt

Enligt motiven (prop. 1993/94:234 s. 72) är bestämmelsen så utformad att samma krav för skattefrihet uppställs som redan gäller enligt moderna dubbelbeskattningsavtal med industriellt utvecklade länder. Detta innebär att verksamheten ska ha bedrivits i ett eller flera avtalsländer och där ha varit underkastad gängse bolagsskatt. Det får inte vara fråga om särskild skattebefrielse

eller särskilt skattegynnad verksamhet. I IL används uttrycket ”en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer”.

Särskilt skattegynnad verksamhet

Med särskilt skattegynnad verksamhet avses enligt förarbetena, dels verksamhet som beskattas enligt en lägre skattesats än den gängse, dels verksamhet som beskattas enligt den vanliga skattesatsen men där beskattningen ändå är avsevärt lindrigare än vad som normalt gäller för bolag i den andra staten. Som exempel på det senare anges att avdrag medges för fiktiva kostnader.

Det uttalas också i motiven till presumtionsregeln att för avtalsländer får en lägre beskattning godtas i den mån den gängse beskattningen är väsentligt lägre än i Sverige. Också regler om förlustutjämning, koncernbeskattning och avskrivningar får godtas även om detta skulle innebära att skatten härigenom blir väsentligt lägre än i Sverige.

Likaså får bestämmelser om skattefrihet för kapitalvinster accepteras såvida inte ett systematiskt utnyttjande skett i syfte att undgå en normal beskattning. Som exempel på ett sådant systematiskt utnyttjande anges då ett holdingbolag säljer bolag i skatteparadis i vilka bolag vinster har ansamlats. Däremot anses inte försäljning av ett rörelsedrivande bolag som ett systematiskt utnyttjande om verksamheten i detta dotterbolag löpande har beskattas med gängse bolagsskatt.

Obetydlig del

För det fall den utländska juridiska personen skulle ha inkomster som till obetydlig del har uppkommit i näringsverksamhet i andra länder än avtalsländer eller i någon särskilt skattemässigt gynnad verksamhet ska det bortses från denna del av inkomsterna vid tillämpning av presumtionsregeln. Inkomster från sådan verksamhet får emellertid endast uppgå till en obetydlig del. Med obetydlig del avses här högst 5 procent av personens totalinkomster.

Vid prövning enligt presumtionsregeln har fråga uppkommit hur kravet på att endast en obetydlig del av det utdelande bolagets inkomster får vara lågbeskattade ska tolkas när sådana funnits av varierande storlek under mer än ett år. SRN har i ett förhandsbesked den 11 april 2001 uttalat att man i enlighet med förarbetena (prop. 1990/91:107 s. 31) ska se varje inkomstår för sig. SKV överklagade inte förhandsbeskedet.

Ett antal år före utdelningstillfället

Bestämmelserna har givit upphov till en del förhandsbesked varav några varit föremål för RR:s prövning. I RÅ 1996 ref. 60 uttalades att man vid bedömningen av om de angivna omständigheterna för skattefrihet är för handen ska se till ett antal år före utdelningstillfället. Vad som avses med ett antal år har dock inte preciserats.

I RÅ 2002 not. 36 har RR fastställt ett av SRN meddelat förhandsbesked. SRN lämnade följande motivering.

> Ett svenskt bolag A, avsåg att besluta om utdelning från sitt nederländska dotterbolag B med olika alternativa belopp och ville ha besked om vilka belopp som kunde delas ut skattefritt under inkomstår 2000.
>
> A (bildades 1990) är moderbolag i en koncern. Under 1991 erhöll B genom tillskott från A andelarna i det belgiska företaget C. Under 1991-1993 bedrev B en delvis lågbeskattad filialverksamhet i Belgien i ett s.k. Coordination Center (CC). Filialverksamheten överfördes 1994 till ett dotterföretag till C.
>
> I det aktuella ärendet är det bl.a. fråga om en lågbeskattad verksamhet som först bedrivits i B:s filial fram till 1993 och därefter hos ett dotterföretag till C. Utdelningen avser samtliga utdelningsbara medel hos B. Enligt SRN mening föreligger sådana likheter med omständigheterna i RÅ 1999 ref. 60 att det inte heller i detta fall finns anledning att begränsa bedömningen utan låta denna omfatta samtliga inkomstår.
>
> En ytterligare fråga är om vid bedömningen av varje inkomstår skall behandlas för sig eller om det skall ske någon form av samlad bedömning. Av uttalanden i förarbetena framgår att vid bedömningen av om rätt till utdelningsskattebefrielse föreligger bör varje år bedömas för sig (prop. 1990/91:107 s. 31). RÅ 1996 ref. 60 lägger inte hinder i vägen för en sådan bedömning. Enligt SRNs mening bör därför den i förarbetena angivna metoden, att se varje år för sig vara den metod som skall användas vid den närmare prövningen av om jämförlighetsvillkoret är uppfyllt. Vid sådana förhållanden kan konstateras att B, såvitt avser inkomståren 1991-1993, inte uppfyller kraven för skattefri utdelning vare sig enligt huvudregeln eller presumtionsregeln. (Tre skiljaktiga meningar förelåg).

Utländska dotterföretag har fått utdelning från dotterföretag. Hur görs jämförlighetsprövningen?

I ett av dessa ärenden prövades dessutom frågan hur det ska avgöras om jämförlighetsrekvisitet är uppfyllt för det fall ett svenskt moderföretag tagit emot utdelning från ett dotterföretag, som i sin tur erhållit utdelning från ett dotterföretag (det underliggande företaget). Har utdelningen beskattats hos det utländska dotterföretaget kan undersökningen begränsas till att avse detta företag. Detsamma gäller om utdelningen inte beskattats hos det utländska dotterföretaget, men företaget trots detta direkt uppfyller jämförlighetsvillkoret. Har utdelningen från det underliggande företaget inte beskattats hos det utländska dotterföretaget och uppfyller inte detta direkt jämförlighetsvillkoret, får man undersöka om utdelningen skulle ha varit skattefri även om det utländska dotterföretaget hade varit svenskt. Detta innefattar ett krav på att det underliggande företaget varit underkastat jämförlig beskattning. Om så är fallet får utdelningsinkomsten räknas bort, när man undersöker om kravet på jämförlig beskattning hos det utländska dotterföretaget är uppfyllt.

Sakutdelning

RR har i en dom (RÅ 1999 ref. 60) fastställt ett av SRN meddelat förhandsbesked rörande tillämpningen av bestämmelserna i 7 § 8 mom. 6-7 st. SIL, numera 24 kap. 20-21 §§ IL. I det aktuella avgörandet var sökandebolaget moderbolag i en koncern med verksamhet såväl i Sverige som utomlands. Den legala strukturen var sådan att den utländska verksamheten bedrevs i ett antal bolag

som ägdes av ett nederländskt dotterbolag (Ettan) till stor del via ett annat nederländskt bolag (Tvåan). I den utländska delen av koncernen fanns bolag som bedrev normalbeskattad affärsverksamhet men också andra bolag, bl.a. bolag som överhuvudtaget inte hade beskattats. Det övervägdes – efter det att Tvåan förvärvat andelarna i av Ettan direktägda bolag – att låta Ettan dela ut aktierna i Tvåan till sökandebolaget. Med anledning härav önskade sökandebolaget besked om utdelningen var skattefri dels i det fall hela underkoncernen delades ut (alternativ 1), dels i det fall skattebefriade bolag dessförinnan hade överlåtits till Ettan för bokförda värden (alternativ 2).

SRN fann att utdelningen inte var skattefri och lämnade följande motivering.

> I första hand skall frågorna avgöras enligt reglerna i 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Närmast är det villkoren i sjätte respektive sjunde stycket i angivna lagrum som prövningen skall omfatta. En prövning enligt sjätte stycket (huvudregeln) förutsätter att den skattskyldige visar att den utdelande utländska juridiska personen är underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten förvärvats av ett svenskt företag (jämförlighetsvillkoret). Jämförlighetsvillkoret innebär ett krav på att inkomst hos den utländska juridiska personen beskattas efter minst 15 % på ett underlag beräknat i huvudsak efter svenska regler (jfr prop. 1990/91:107 s. 29 och Regeringsrättens dom den 12 juni 1997 avseende ett överklagat avgörande av Skatterättsnämnden den 12 november 1997, återgivet i Skattenytt 1998 s. 184f. och 579). I sjunde stycket (presumtionsregeln) stadgas att en utländsk juridisk person, som är hemmahörande i något land med vilket Sverige ingått skatteavtal (avtalsland), skall anses underkastad jämförlig beskattning. Presumtionen gäller dock endast om personens intäkter härrör från Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal bolagsskatt i det eller de länder där den bedrivs. Om personens intäkter till endast obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet, skall personen ändå anses underkastad jämförlig beskattning.
>
> I fråga om utdelning som ett svenskt moderföretag tagit emot från ett utländskt dotterföretag, som i sin tur erhållit utdelning från ett dotterföretag (det underliggande företaget) gäller följande om jämförlighetsvillkoret (jfr prop. 1990/91:107 s. 30 och ovan angivna Regeringsrättsavgörande). Har utdelningen beskattats hos det utländska dotterföretaget kan undersökningen om jämförlig beskattning begränsas till förhållandena för det företaget. Detsamma gäller om utdelningen inte beskattas hos det utländska dotterföretaget men företaget trots detta direkt uppfyller jämförlighetsvillkoret. Har utdelningen från det underliggande företaget inte beskattats hos det utländska dotterföretaget och uppfyller inte detta direkt jämförlighetsvillkoret får man undersöka om utdelningen skulle ha varit skattefri om även det utländska dotterföretaget hade varit svenskt. Detta innefattar ett krav på att det underliggande företaget varit underkastat jämförlig beskattning. Om så är fallet får utdelningsinkomsten räknas bort när man undersöker om kravet på jämförlig beskattning hos det utländska dotterföretaget är uppfyllt. Härrör utdelningen från utdelning som ursprungligen lämnats av koncernbolag längre ned i koncernen kan prövningen således komma att innefatta en prövning huruvida alla in-

blandade bolag varit underkastade jämförlig beskattning. I RÅ 1996 ref. 60 har fastslagits att prövningen av jämförligheten inte skall begränsas till att avse förhållanden under enstaka verksamhetsår.

Av allmänna regler följer att ifrågavarande utdelning skall anses ske till marknadsvärde. I ett fall som det förevarande där utdelningen omfattar i stort sett alla värden i koncernen i fråga – som kan omfatta vinster från tidigare verksamhetsår, utdelningar erhållna under tidigare år, realisationsvinster från tidigare år likaväl som orealiserade vinster – kan inte konstateras om jämförlighetsvillkoret är uppfyllt med mindre samtliga bolag som omfattas av utdelningen visas vara jämförligt beskattade (jfr prop. 1998/99:15 s. 107 ff.). Prövningen måste vidare i detta fall omfatta koncernens samtliga verksamhetsår. Härav följer att en prövning enligt huvudregeln inte medför skattebefrielse eftersom sökanden inte förebringar något underlag för en sådan bedömning. Om verksamheten i koncernen hade bedrivits i endast normalbeskattade bolag i avtalsländer hade jämförlighetsvillkoret kunnat vara uppfyllt med stöd av presumtionsregeln. I koncernen finns emellertid såväl bolag i icke avtalsland som bolag i avtalsländer som inte uppfyller kravet på normalbeskattning. Att vissa av dessa bolag undantas från utdelningen medför ej att kravet är uppfyllt eftersom bolagen i fråga kan ha delat ut vinstmedel som ansamlats i andra bolag i koncernen. I koncernen kan också finnas vinstmedel som härrör från tidigare försäljningar av lågbeskattade bolag. De uppgifter som lämnats om vinster från koncernens lågbeskattade bolag är därför inte tillräckliga för att avgöra om det ytterligare villkoret att intäkterna som härrör från icke avtalsländer eller från särskild skattegynnad verksamhet uppgår till en endast obetydlig del av de ansamlade vinstmedlen är uppfyllt. Inte heller med stöd av presumtionsregeln kan därför kravet på jämförlig beskattning anses uppfyllt.

I andra hand skall frågorna avgöras enligt reglerna dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna (SFS 1992:17). Reglerna i artikel 24 punkt 1 d 1) -3) uppställer krav på faktisk beskattning eller att utdelning i sin tur direkt eller indirekt består av inkomst eller realisationsvinst som hade varit undantagen från svensk skatt därest den erhållits direkt av ett svenskt bolag och är därför inte tillämpliga i förevarande fall. Regeln i artikel 24 punkt 1 d 4) är inte heller tillämplig eftersom den förutsätter att utdelningen består av realisationsvinst på tillgångar vars värde beror endast av egendom i Nederländerna eller i Sverige, dvs. inte i en tredje stat.

Presumtionsregeln - obetydlig del

När det så gäller presumtionsregeln fastslås att bedömningen av om inkomsterna hos den utdelande juridiska personen till mer än en obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder än avtalsländer eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet ska ske under samma tidsperiod som sker vid prövningen enligt huvudregeln dvs. ett antal år före utdelningstillfället. För det fall det utdelande företaget ingår i en företagsgrupp där de ingående företagen sambeskattas ska hänsyn endast tas till inkomster som uppkommit på grund av det utdelande företagets egen verksamhet såvida inte inkomsterna i de sambeskattade företagen förs vidare till det utdelande bolaget. Med inkomster i presumtionsregelns mening avses vid avyttring av en anläggningstillgång vinsten och inte ersättningen. Detta innebär att det inte uppkommer några inkomster om avyttringen sker med förlust.

En fråga i sammanhanget är hur bedömningen ska göras när ut-

delningen hänför sig till vinster från en nystartad verksamhet. Av naturliga skäl går det då inte att göra en bedömning under ett antal år före utdelningstillfället. Möjligen får man då falla tillbaka på den i förarbetena förordade metoden.

Slutligen kan konstateras att turordningen vid bedömningen av om skattefrihet för utdelning från en utländsk juridisk person till ett svenskt företag föreligger bör vara följande. Härrör det utdelande företagets inkomster från verksamhet i avtalsland prövas frågan mot presumtionsregeln. I annat fall får prövningen ske mot huvudregeln.

EUs moder-dotter-bolagsdirektiv

För att anpassa bestämmelserna om skattefrihet för utdelning till EU:s moder-dotterbolagsdirektiv har 24 kap. 22 § IL införts. Regeln innebär att ett innehav av andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen anses vara näringsbetingat om det mottagande företaget innehar andelar i företaget motsvarande minst 25 procent av andelskapitalet. I förhållande till bestämmelsen i 24 kap. 16 § IL innebär detta att skattefrihet medges, dels för utdelning på andelar som utgör lagertillgångar, dels om det företag som erhållit utdelningen innehar andelar i det företag som lämnat utdelningen som motsvarar minst 25 procent av andelskapitalet även om det inte motsvarar samma andel av rösterna. Är det mottagande företaget ett investmentföretag eller förvaltningsföretag medges inte skattebefrielse, vilket följer av 24 kap. 20 § 1 IL. Befrielse från beskattning förutsätter dock att det utdelande företaget underkastats en beskattning som är jämförlig med svensk inkomstbeskattning.

Schablon-avräkning

Då direktivet tillförsäkrar mottagande bolag total skattefrihet har den ändringen vidtagits i 1 § 3 st. AvrL att schablonavräkning medges med 13 procent om jämförlighetstestet inte är uppfyllt. Avräkning med 13 procent gäller generellt vid utdelning från utlandet och är inte begränsad till utdelning från företag i EU-stat.

Som ovan påpekats kan de nya reglerna i anledning av moder-dotterbolagsdirektivet ge skattefrihet på lagerandelar. För andelar som utgör lagertillgångar hos moderbolaget kan utdelning av behållna vinstmedel innebära att andelarna i enlighet med lägsta värdets princip ska värderas till ett lägre belopp än det som annars skulle gälla. I 17 kap. 8-12 §§ IL finns regler som innebär förbud mot nedskrivning av aktier om värdet på dessa sjunkit till följd av att medel som fanns i bolaget när aktierna anskaffades delats ut till det köpande bolaget. Denna regel omfattar numera även andelar i utländska juridiska personer.

Skatteflyktslagen

I ett förhandsbesked från SRN från den 5 oktober 2001 var fråga om

underprisöverlåtelse av helägt dotterbolag till via nederländskt BV ägda dotterdotterbolag medför uttagsbeskattning, om utdelning från BV bestående av i Nederländerna skattefri reavinst från avyttring av dotterdotterbolag är skattefri, om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet samt om det svenska moderbolaget är ett förvaltningsföretag. SRN prövar frågan med tillämpning av den s.k. presumtionsregeln (24 kap. 21 § IL). Skattefriheten i Nederländerna för kapitalvinster är en konsekvens av det allmänna nederländska företagsskattesystemet. Fråga är inte om ett sådant systematiskt utnyttjande av det nederländska skattesystemet som beskrivits i förarbetena utan om en försäljning av bolag med normal rörelsedrivande verksamhet i avtalsland. Med hänsyn till detta och att övriga krav (enl. 24 kap. 21 § IL) förutsatt vara uppfyllda finner nämnden att ifrågavarande skattefria kapitalvinster inte påverkar möjligheten för MB att ta emot skattefri utdelning från BV. Att BV inte blir föremål för kapitalvinstbeskattning i Sverige vid avyttring av aktierna i dotterföretagen kan inte anses medföra att skatteflyktslagen blir tillämplig på förfarandet.

SKV överklagade och hemställde att RR skulle förklara att skattefrihet inte förelåg för utdelning från BV. Vidare hemställde SKV att RR fastställde frågan om att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet. RR fastställde frågan om att skattefrihet förelåg för utdelningen. Vad gällde frågan om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet uttalade RR följande. Det framgår att det nu aktuella förfarandet endast utgör slutled i en sammansatt transaktionskedja som i övrigt innehåller flera led som inte omfattas av SRN:s prövning. Då det inte är möjligt att i ett fall som det förevarande uttala sig om skatteflyktslagens tillämplighet på endast en del av en längre transaktionskedja bör förhandsbeskedet i denna del undanröjas och ansökningen i motsvarande del avvisas (RÅ 2002 not.72).

3.1.9 Avyttring av aktier och andelar i andra utländska juridiska personer än utländska bolag

Av RÅ 1992 ref. 94 framgår att de regler som gäller för beskattning av delägare i handelsbolag inte med automatik är tillämpliga på delägare i utländska juridiska personer som inte är utländska bolag. RR framhåller i stället att det i lagstiftningsärendet inte förekom några uttalanden av innebörd att ett aktiebolag på grund av sitt delägarskap i ett utländskt bolag borde beskattas för kapitalvinst enligt andra regler än dem som eljest gäller för aktieförsäljningar. Att andelsägaren tidigare tillgodogjort sig avdrag för löpande underskott påverkar inte beräkningen av en kapitalförlust vid avyttring av andelarna.

RÅ 1997 ref. 36 gällde beskattning vid avyttring av andelar i ett tyskt Kommanditgesellschaft. RR slog inledningsvis fast att de särskilda reglerna i 28 § SIL om beräkning av realisationsvinst vid avyttring av andel i handelsbolag uteslutande avser svenska handelsbolag. Vidare kunde uppräkningen i 27 § 1 mom. SIL, enligt RR, inte anses omfatta en andel i en sådan utländsk asso-

ciation som motsvarar ett svenskt handelsbolag, jfr prop. 1989/90:110 s. 430-434. Inte heller förhållandena i RÅ 1992 ref. 94, som avsåg en utländsk association motsvarande ett svenskt aktiebolag, gav något stöd för att reglerna om aktieförsäljning skulle tillämpas vid försäljning av andelar i utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag. RR kom fram till att bestämmelserna i 24 och 31 §§ SIL var de som skulle tillämpas vid beräkningen av realisationsvinst på de ifrågavarande andelarna.

De nya reglerna om avyttring av näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar finns i 25 a kap. IL (SFS 2003:224). Bestämmelserna i 5-18 §§ tillämpas när näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter avyttras och det avyttrande företaget är bl.a. ett svenskt aktiebolag. Reglerna om skattefrihet och avdragsförbud finns i 5 § och innebär att en kapitalvinst inte ska tas upp och en kapitalförlust inte får dras av annat än under vissa förutsättningar. I fråga om marknadsnoterade delägarrätter gäller särskilda villkor.

De restriktioner som införts beträffande kapitalförluster i svenska handelsbolag och på andelar i svenska handelsbolag gäller på motsvarande sätt i fråga om delägarbeskattade utländska juridiska personer (25 a kap. 19-24 §§ IL i deras lydelse enligt SFS 2003:224).

3.1.10 Beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag m.m.

---

57 kap. IL
Prop. 1995/96:109, SkU20, SFS 1995:1626
SOU 1997:2, prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1229

Reglerna i 57 kap. IL innebär bl.a. att utdelning och kapitalvinst på andelar i ett fåmansföretag behandlas som inkomst av kapital i den utsträckning inkomsten kan anses utgöra normal kapitalavkastning, medan eventuell överskjutande utdelning och viss andel av kapitalvinst beskattas som intäkt av tjänst. Att del av utdelning respektive kapitalvinst som svarar mot ett lättnadsbelopp kan vara undantagen från skatteplikt framgår av avsnitt 3.1.11.

Med normal kapitalavkastning avses utdelning som inte överstiger ett gränsbelopp. Detta belopp baseras på anskaffningskostnaden för andelen beräknat enligt en huvudregel (den faktiska anskaffningskostnaden) eller någon av två alternativregler (ett indexuppräknat värde eller utifrån ett kapitalunderlag).

Enligt huvudregeln används den anskaffningskostnad för andelen som skulle ha använts vid beräkning av kapitalvinst, om andelen avyttrats vid tidpunkten för utdelning (57 kap. 8 § IL). Huvudregeln är tillämplig på andelar i både svenska och utländska bolag.

För andel som har förvärvats före ingången av år 1990 får man alternativt beräkna gränsbeloppet med utgångspunkt i en anskaffningskostnad som har räknats upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från förvärvsåret fram till år 1990 (57 kap. 12 § och 43 kap. 17 § IL). Uppräkning får dock inte göras för tid som ligger före 1970. Denna alternativregel gäller även för andelar i utländska bolag.

För andel som har förvärvats före ingången av år 1992 får man som anskaffningskostnad ta upp ett beräknat kapitalunderlag fördelat på andelarna i företaget under vissa förutsättningar (57 kap. 12 § och 43 kap. 18 § IL). Denna alternativregel får emellertid inte tillämpas på andelar i utländska juridiska personer. Anledningen till detta är att det inte ansetts praktiskt möjligt att tillämpa denna metod på andelar i utländska företag eftersom kapitalunderlaget beräknas som skillnaden mellan skattemässiga värden på tillgångar och skulder i företaget (prop. 1995/96:109 s. 92).

I fråga om huvudägare i ett fåmansföretag har det förhållandet att alternativregeln inte får tillämpas på utländska juridiska personer ansetts strida mot etableringsfriheten enligt artikel 43 EG (RÅ 2000 ref. 47).

Vidare får ett löneunderlag och ett sparat utdelningsutrymme läggas till anskaffningskostnaden för andelen vid beräkning av gränsbeloppet (57 kap. 8 § IL). Löneunderlaget får också läggas till anskaffningskostnaden för andelar i utländska juridiska personer men endast i den mån de betalat ut sådan ersättning som ingår i underlagen för beräkning av avgifter enligt 2 kap. SAL (arbetsgivaravgifter) eller särskild löneskatt enligt 1 § SLFL. Detta innebär att löner till personal i utländska företag som inte bedriver verksamhet i Sverige inte kan inräknas i löneunderlaget.

Det förhållandet att endast ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter får beaktas vid beräkning av löneunderlag har ansetts strida både mot etableringsfriheten enligt artikel 43 EG (RÅ 2000 ref. 47) och mot friheten för kapitalrörelser enligt artikel 56 EG (RÅ 2000 ref. 38, se avsnitt 9.8.1).

3.1.11 Begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag

Prop. 1995/96:109, SkU20, SFS 1995:1626
SOU 1996:119, prop. 1996/97:45, SkU13, SFS 1996:1611

Lättnad

Bestämmelser om en begränsad skattefrihet (lättnad) för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag återfinns i 43 kap. IL. Lättnadsreglerna innebär bl.a. att en andelsägare (lättnadskvalificerad ägare) inte ska beskattas för erhållen utdelning på andelen (lättnadskvalificerad andel) till den del utdelning ryms inom ett särskilt framräknat belopp (lättnadsbelopp). Lättnadsunderlaget beräknas i huvudsak på samma sätt som vid beräkning av gränsbelopp för kvalificerade andelar i fåmansföretag (avsnitt 3.1.10).

Vem omfattas av reglerna?

Bestämmelserna i 43 kap. IL behandlar inkomstslaget kapital vilket innebär att lättnadsreglerna endast blir aktuella när utdelning och kapitalvinst ska beskattas i nämnda inkomstslag. Därav följer att endast fysiska personer och dödsbon kan vara lättnadskvalificerade ägare. Som lättnadskvalificerad ägare räknas fysisk person och dödsbo som är skattskyldig i Sverige för erhållen utdelning på lättnadskvalificerad andel. En person hemmahörande i utlandet erlägger normalt kupongskatt i stället för inkomstskatt på utdelning från svenskt företag. Lättnad har inte utsträckts till att omfatta även kupongskatt, se avsnitt 5.3. Har utdelning inte lämnats krävs det att den fysiska personen eller dödsboet skulle ha varit skattskyldig i Sverige vid den tidpunkt när lättnadsbeloppet ska beräknas, vilket är vid beskattningsårets utgång. För att betraktas som lättnadskvalificerad ägare vid avyttring av lättnadskvalificerad andel är det tillräckligt att den fysiska personen eller dödsboet är skattskyldig i Sverige endast för kapitalvinst.

Även innehav i utländska onoterade företag

Det ursprungliga syftet med lättnad var att stimulera investeringar i mindre svenska företag (prop. 1996/97:45 s. 34). Kritik riktades under lagstiftningsarbetet mot att ägande i svenska koncerner med utländska försäljningsbolag inte skulle komma att få del av lättnad. Dessutom skulle reglerna medföra en olika behandling av ägande i företag som bedriver utlandsverksamhet genom dotterbolag i stället för filial. Den väg som valdes var att svenska bolag som äger andelar i utländska företag omfattas av lättnadssystemet

om det inte är fråga om innehav av noterade andelar som uppgår till minst 25 procent (43 kap. 2 § 2. IL). Av neutralitetsskäl omfattas även fysiska personers direkta innehav av utländska onoterade andelar. En grundläggande förutsättning är dock att den utländska juridiska personen är föremål för en bolagsbeskattning som i princip motsvarar den som ett svenskt företag skulle ha underkastats om inkomsten uppkommit i detta företag (43 kap. 1 § 2 st. IL), jfr vad som i 24 kap. 20 § IL föreskrivs för att ett svenskt företag ska kunna ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar i utländska företag, avsnitt 3.1.8. Ett sådant villkor har ansetts nödvändigt för att motverka obehöriga skatteförmåner. En aktieägare kan, med avdragsrätt för ränta, ta upp ett lån som används som tillskott till ett utländskt företag. Om lättnad medges för utdelning från det utländska bolaget uppkommer en skatteförmån om detta är lågbeskattat. Förfarandet skulle kunna sättas i system med förvärv i bolaget av exempelvis värdepapper endast i syfte att erhålla skatteförmånen.

Vissa andra villkor beträffande innehavet

Lättnadsreglerna gäller endast andelar i bolag som inte är marknadsnoterat, dvs. bolag som inte är föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig (43 kap. 2 § IL).

En skattemässig fördel skulle kunna uppnås genom att ett indirekt innehav av marknadsnoterade andelar förlades till ett onoterat förvaltningsföretag som utan beskattning vidareutdelar mottagna utdelning. Lättnadsreglerna gäller därför inte om ett förvaltningsföretag under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser direkt eller indirekt genom ett annat förvaltningsföretag ägt någon andel i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person (43 kap. 2 § 3. IL).

Av samma anledning gäller inte lättnadsreglerna andra indirekta innehav via aktiebolag, som inte är förvaltningsföretag, om bolaget under en spärrperiod direkt eller genom ett dotterföretag, äger andelar med en röst- eller kapitalandel på minst 25 procent i ett marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person (43 kap 2 § 2. IL).

Med dotterföretag avses sådan juridisk person som utgör dotterföretag enligt 1 kap. 5 § ABL eller 1 kap. 4 § LEF. En juridisk person som ägs av en utländsk juridisk person bör anses som dotterföretag under förutsättning att den juridiska personen skulle ha varit dotterföretag om ägaren hade varit ett svenskt aktiebolag.

3.1.12 Beskattning vid likvidation, konkurs och fusion m.m.

44 kap. 8 § IL
Prop. 1993/94:234, SkU25, SFS 1994:778

Utskiftning e.d. från aktiebolag behandlas inom ramen för kapitalvinstsystemet. Det innebär att andel anses avyttrad mot ett vederlag som svarar mot utskiftat belopp. Med avyttring jämställs det fallet att andelarna i ett bolag förlorar sitt värde på grund av bolagets konkurs, likvidation eller vissa former av fusion eller fission (44 kap. 7-8 §§ IL). Såvitt gäller konkurs i svenska bolag har rätten till avdrag för förlust tidigarelagts för att undvika en konstlad handel med andelar i bolag som försatts i konkurs. Avdrag medges för förlust när den i praktiken inträffar dvs. vid konkursutbrottet. När det gäller konkurs i utländska bolag anses avyttring däremot föreligga först i och med att bolaget har upplösts. Det betyder att avdragsrätten inträder när konkurs har avslutats. Om det efter konkursens avslutande finns ytterligare medel kvar i bolaget ska detta träda i likvidation, som anses avslutad vid tidpunkten för slutredovisningen.

För att säkerställa att utskiftade belopp behandlas som vederlag vid avyttring anses avyttring föreligga redan när beslut om att bolaget ska träda i likvidation. Lydelsen av bestämmelsen är generellt utformad och torde även omfatta utländska bolag.

Om ett aktiebolag upplöses genom fusion enligt 14 kap. 1 § ABL, 9 kap. 21-28 §§ bankrörelselagen (1987:617) eller 15 a kap. 1 § FRL anses andel likaledes avyttrad, varvid reglerna i 44 kap. IL om kapitalvinst är tillämpliga. Detsamma gäller även ett utländskt bolag om bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande.

Även nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av andelar jämställs med avyttring eftersom aktieägaren definitivt avhänder sig andelarna. Inlösen av aktier i fåmansföretag behandlas dock som utdelning (57 kap. 2 § 1 st IL).

Utbetalning från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av andelarnas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden betraktas däremot enligt 42 kap. 17 § IL som utdelning. Detsamma gäller för utbetalningar från en utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande.

Skillnader i civilrättslig lagstiftning mellan Sverige och andra länder kan medföra problem vid tillämpningen när det gäller att ta ställning till om en sådan utbetalning ska anses utgöra utdelning. Utgångspunkten är att bedömningen ska baseras på de principer som ligger till grund för reglerna om utdelning från

svenska bolag (prop. 1990/91:54 s. 308).

3.1.13 Förlust på näringsbetingade andelar

Nya regler för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade andelar inom bolagssektorn gäller för avyttringar fr.o.m. den 1 juli 2003. Som en konsekvens av att beskattningen av kapitalvinster har avskaffats får sådana kapitalförluster inte dras av. För förluster som inträffat på grund av avyttring före den 1 december 2002 gäller att dessa får dras fullt ut mot samtliga intäkter. För förluster som inträffat därefter men före den 1 juli 2003 gäller en begränsad avdragsrätt mot kapitalvinster på delägarrätter. För att avdragsrätt för förlust på näringsbetingade andelar överhuvudtaget ska föreligga krävs att förlusten är definitiv och verklig.

Definitiv förlust

En definitiv förlust föreligger normalt om andelarna överlåtits till någon utomstående. I RÅ 1998 ref. 53 avyttrade ett moderbolag 49 procent av andelarna i ett helägt dotterbolag till fyra olika köpare. Förlusten ansågs som definitiv.

Avyttring

I RÅ 1982 Aa 108 blev utgången den motsatta. Ett svenskt aktiebolag ägde 70 procent av andelarna i ett rörelsedrivande iranskt dotterbolag. Anskaffningskostnaden för andelarna uppgick till 8.600.000 kr. Återstående andelar innehades av iranska intressen. På grund av det rådande politiska läget befann sig det iranska bolaget i ett prekärt läge och en rekonstruktion av detta bolag visade sig oundvikligt. Efter en nedsättning av aktiekapitalet med 7.600.000 kr för det svenska bolagets del samt en nyemission ägde det svenska bolaget endast 8,05 procent av andelarna i det utländska bolaget. Sökandebolaget ansågs inte berättigat till avdrag eftersom någon definitiv förlust på andelarna inte visats föreligga.

I RÅ 1994 ref. 22 ansågs förlust på aktier i ett holländskt dotterbolag vara definitiv när dotterbolaget likviderades. Före likvidationen hade tillgångarna i dotterbolaget överlåtits till marknadspris till annat holländskt koncernbolag.

Verklig förlust

Förlust måste också vara verklig och inte endast bokföringsmässigt framräknad. I RÅ 1993 not. 745 reducerades ett aktiebolags förlust vid avyttring av näringsbetingad andel i handelsbolag till den del aktiebolaget tidigare medgetts avdrag för underskott från handelsbolagets verksamhet.

Vid beräkning av förlustens storlek ska hänsyn på visst sätt tas till koncerninterna transaktioner i form av utdelning, koncernbidrag och överlåtelser av tillgångar till underpris från det

sålda bolaget (jfr RÅ 1995 ref. 83, RÅ 1997 ref. 11 och RÅ 1998 ref. 53). Jfr även förhandsbeskedet RÅ 1988 ref. 112 under avsnitt 3.1.6.3 där ett koncernföretag befriats från en förpliktelse av ett annat företag inom koncernen.

Om tillgångarna däremot överlåts inom koncernen till marknadspris anses förlusten inte endast bokföringsmässig. I det ovan nämnda rättsfallet RÅ 1994 ref. 22 ägde ett svenskt moderbolag, A, samtliga andelar i två holländska dotterföretag, X och Y. De båda utländska företagen var i sin tur moderföretag för fastighetsförvaltande dotterföretag runt om i Europa, vilkas värde hade gått ned efter förvärven. X avsåg att till marknadspris avyttra sina tillgångar (andelar i dotterföretag) till Y. Därefter skulle X träda i likvidation. A frågade om det hade rätt till avdrag för den del av förlusten på andelarna i X som översteg vad A i samband med upplösningen skulle erhålla i form av skattefri utdelning. Enligt nämndens uppfattning, vilken delades av RR:s majoritet var förlusten, med de givna förutsättningarna, såväl definitiv som verklig. Det bör tilläggas att nämnden lämnade öppet huruvida utgången skulle ha blivit densamma i en helsvensk koncern (jfr RÅ 1983 Aa 226).

I promemorian "Något om verklig förlust vid försäljning av näringsbetingade aktier" (dnr 4439-01/110) redogör SKV för sin uppfattning i frågan.

3.1.14 Ackord

Efterskänker svenskt moderbolag fordringsanspråk på utländskt dotterföretag genom ackord föreligger avdragsrätt endast om dotterföretaget är på obestånd och ackordet är affärsmässigt betingat.

Avdrag för ackordsförlust reglerades t.o.m. 1983 års taxering uttryckligen i 29 § anv. p. 10 KL. Avdrag vid intressegemenskap medgavs inte om det kunde antas att ackordet haft sin grund i just intressegemenskapen. Stadgandet exemplifierade omständigheter som kunde antagas bero på intressegemenskapen såsom att ingen annan borgenär med fordran av betydelse lämnat motsvarande ackord eller att gäldenären uppenbarligen inte var på obestånd.

Bestämmelsens syfte var i första hand att hindra att avdrag för ackord skulle kunna medges i en situation där avdragsrätt för öppet koncernbidrag inte förelåg.

Vid regelns tillkomst anförde departementschefen bl.a. följande (prop. 1965:126 s. 78):

Affärsmässigt betingat ackord - inte p.g.a. ekonomisk intresse gemenskap

> Avdrag bör kunna medges, om ackordet uppenbarligen inte har sin grund i intressegemenskapen utan kan antas vara affärsmässigt betingat. Ett sådant antagande är enligt utredningens mening befogat, om jämväl andra borgenärer lämnat ackord i motsvarande utsträckning och deras fordringar inte är alltför obetydliga. Vidare kan omständigheterna ge vid handen, att gäldenären verkligen är på obestånd. Detta obestånd måste emellertid visas ha uppkommit oberoende av intressegemenskapen. Om förhållandet mellan borgenären och gäldenären är sådant, att det ena företaget så gott som helt behärskas av det andra, behöver det inte innebära någon verklig insolvens, om gäldenären uppvisar ett bokslut som utvisar en större förlust. Det kan i själva verket vara fråga om en borgenärens förlust, som mer än väl uppvägs av vinsten på hans verksamhet. Förhållandet är ett annat, då intressegemenskap visserligen föreligger mellan borgenär och gäldenär men denna intressegemenskap likväl är så pass obetydlig och outvecklad, att gäldenärens obestånd framstår som det verkliga resultatet av gäldenärens egen självständiga verksamhet.

Genom lagstiftning år 1981 upphävdes bestämmelsen. I prop. 1980/81:68, del A, förklarades dock att någon ändring i materiellt hänseende inte var åsyftad.

I RÅ 1972 A 74 ägde ett engelskt moderföretag (A) två svenska dotterbolag (B och C), varav det ena i sin tur ägde ett svenskt dotterbolag (D). Bolaget D levererade bildäck m.m. till bolaget C. Då detta bolag hade råkat på obestånd ville bolaget D genom förhandsbesked få klarlagt om en nedskrivning av fordringsförhållandet på bolaget C genom ett ackordsförfarande var att betrakta som en avdragsgill kostnad. Rättsnämnden fann att ackordet hade sin grund i intressegemenskap mellan de ifrågavarande bolagen och att avdrag därför inte kunde erhållas. RR var av motsatt uppfattning och framhöll särskilt att sökandebolaget D var huvudleverantör till bolaget C och att detta bolag närmast fungerat som försäljningsbolag för sökandebolaget, att leveranserna skett till samma priser som sökandebolaget tillämpat gentemot andra återförsäljare samt att de skulder bolaget C haft till andra leverantörer varit små i förhållande till skulden till sökandebolaget.

I RÅ 1976 Aa 47 ägde ett svenskt moderbolag ett utländskt dotterbolag som i huvudsak vidareförädlade moderbolagets produkter. Ansökningen om förhandsbesked gällde möjligheten för moderbolaget att erhålla avdrag för ackordsförlust. Moderbolagets fordran på dotterbolaget uppgick till 93 procent av dess leverantörsskulder. Rättsnämnden konstaterade att moderbolaget tillämpat samma priser vid sina leveranser till dotterbolaget som till andra kunder. Nämnden fann vidare att dotterbolagets skulder till andra leverantörer var av mindre omfattning i förhållande till skulden till moderbolaget. Ackordet kunde enligt nämndens upp-

fattning, inte antas vara betingat av intressegemenskap mellan bolagen, varför ackordsförlusten fick anses vara avdragsgill. RR däremot, ansåg att den verksamhet som dotterbolaget bedrivit bl.a. hade syftat till att introducera koncernen på en ny marknad. Att verksamheten dittills varit förlustbringande fick antas ha haft direkt samband med denna inriktning av verksamheten. Den hos dotterbolaget bokförda förlusten var därför väsentligen att se som en koncernens introduktionskostnad på den nya marknaden. Inte endast skulden utan även ackordet måste därför antas ha sin grund i intressegemenskap mellan moder- och dotterföretag. Rätt till avskrivning av fordran i samband med ackord förelåg därmed inte. Ett regeringsråd var skiljaktig och ändrade inte rättsnämndens bedömning.

I RÅ 1987 not. 439 ansågs dock ackordet affärsmässigt betingat. Ett svenskt moderbolag ägde ett finskt försäljnings- och serviceföretag som huvudsakligen sålde moderbolagets produkter. Aktiekapitalet i dotterbolaget var 2,7 milj. finska mark. Ackumulerade varufordringar på dotterbolaget uppgick till 23 milj. kr och den ansamlade förlusten i dotterbolaget till ca 43 milj. kr. Om moderbolaget valde alternativet att efterskänka varufordringarna ansågs den därav föranledda förlusten vara affärsmässigt betingad och därmed avdragsgill.

RN, vars motivering inte ändrades av RR, uttalade bl.a. följande:

> Av de uppgifter som har lämnats i ärendet framgår att dotterbolaget har en sådan ekonomisk ställning att en likvidation är nödvändig om AB X (moderbolaget, anm.) inte efterskänker sina fordringar. Vidare framgår att AB X inte kan påräkna någon utdelning vid en likvidation. Det saknas grund för antagande att dotterbolagets obestånd uppkommit genom värdeöverföring till moderbolaget eller på annat sätt har sin grund i intressegemenskapen. Moderbolaget har uppgett att bolaget föredrar ackordsalternativet därför att bolaget har intresse av att behålla dotterbolaget för sina affärer på den finska marknaden. –Vid angivna förhållanden måste ackordet enligt nämndens mening anses affärsmässigt betingat. På grund härav och då fråga är om varufordringar har AB X rätt till avdrag för det belopp som efterskänks genom ackordet.

En omständighet som bör tala för att ackordet var affärsmässigt betingat var att en utomstående part, Finlands bank, väntades efterskänka sitt krav på bolaget med 3 milj. finska mark, vilket var en nedsättning som proportionellt sett svarade mot den som moderbolaget gjorde.

I RÅ 1990 not. 193 planerade ett svenskt moderbolag, som ett led i en rekonstruktion av ett helägt engelskt försäljningsbolag, att lämna sitt engelska dotterbolag ackord avseende ansamlade fordringsanspråk. Ackordsuppgörelsen berörde inga andra borgenärer. RN, som fann att förlusten inte var avdragsgill, gav föl-

jande motivering för sitt ställningstagande:

> Av ansökningen framgår att Y-bolaget (det engelska dotterbolaget, anm.) under hela den aktuella tiden för sökandebolagets innehav av aktierna i bolaget uppvisat stora förluster och kunnat fortleva endast på grund av en garantiförbindelse från sökandebolaget (letter of support). Med hänsyn härtill kan fordringarna i fråga inte anses ha karaktär av varufordringar i den bemärkelsen att motsvarande krediter skulle ha lämnats vid leveranser av varor till av sökandebolaget oberoende avnämare. Det synes snarare förhålla sig så att krediterna lämnats som ett led i sökandebolagets åtgärder för att finansiellt understödja det engelska dotterbolaget. Med hänsyn härtill har sökandebolaget inte rätt till avdrag för en förlust på grund av det tillämnade ackordet (jfr prop. 1980/81:68 s. 201).

RR ansåg att någon verklig driftförlust av avdragsgill karaktär inte kunde anses konstaterad och biföll inte de av sökandebolaget anförda besvären.

Av ovanstående följer att de skattemässiga konsekvenserna av en avskrivning av varufordringar kan vara annorlunda än vad som gäller för fordringar av finansiell karaktär. När det gäller lånefordringar och liknande är avdragsrätten beroende av att förlusten är definitiv. Definitiv förlust kan konstateras genom att det bolag som har att betala skulden försätts i konkurs eller likvideras. När det gäller varufordringar är avdragsrätten också beroende av att förlusten är definitiv. Det är dock inte nödvändigt att förlusten blir konstaterbar genom konkurs eller likvidation av det utländska dotterbolaget. Om det görs sannolikt att förlusten är definitiv på grund av dotterföretagets obestånd samt att ackordet är affärsmässigt betingat torde avdragsrätt föreligga.

Sedan den 1 juli 2003 gäller ett avdragsförbud för kapitalförluster på fordringar som uppkommer när företag är i intressegemenskap (25 a kap. 19 § IL).

3.1.15 Koncernbidrag

Avdragsrätten för s.k. öppna koncernbidrag regleras i 35 kap. IL. Enligt 35 kap. 2 § IL ska moderföretaget i koncernen utgöras av något av de i bestämmelsen närmare angivna svenska rättssubjekten. En förutsättning för avdragsrätt för givaren är att mottagaren är skattskyldig för koncernbidraget i näringsverksamhet i Sverige.

I EG-rätten, i EES-avtalet och i de flesta av Sveriges skatteavtal med andra länder finns förbud mot ägardiskriminering. Lagstiftningen har anpassats till nämnda förhållande med avseende på bl.a. koncernbidrag, 35 kap. 2 a § IL.

Vid tillämpning av koncernbidragsreglerna ska därför förekomsten av ett utländskt företag i ägarkretsen inte påverka möjligheten att ge koncernbidrag med avdragsrätt mellan två svenska

företag om det utländska företaget är hemmahörande i en stat inom EES. Vidare ska ett utlandsägt fast driftställe i Sverige likställas med ett svenskt företag om verksamheten bedrivs av ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom EES. Detsamma gäller om mottagaren är ett sådant svenskt företag som på grund av skatteavtal har hemvist i en annan stat inom EES om det bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe.

I RÅ 1993 not. 677 var ett svenskt aktiebolag (X) moderbolag i en koncern i vilken bl.a. ingick två svenska helägda dotterbolag (Y och Z). En fråga som ställdes var om avdragsrätt för koncernbidrag förelåg mellan X, Y och Z under det beskattningsår då Y och Z skulle föras över till ett av X helägt holländskt dotterbolag. SRN konstaterade med hänvisning till förbudet mot ägardiskriminering i det nederländska skatteavtalet och med hänvisning till svensk praxis (RÅ 1973 ref. 37 och RÅ 1990 not. 102 och 103) att det förändrade ägandet inte i sig uteslöt en tillämpning av koncernbidragsreglerna för det beskattningsår då omstruktureringen genomfördes. Något hinder för koncernbidrag mellan bolagen med skattemässig verkan ansågs därför inte föreligga.

Beträffande diskrimineringsförbud i skatteavtal och i EG-rätten, se vidare avsnitt 8.3.7 respektive 9.8.1.

3.1.16 Balansposter i bokföringen

3.1.16.1 Expansionsfonder

---

34 kap. 1 § IL
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1853

Enskilda näringsidkare som driver näringsverksamhet har samma möjlighet att expandera sin verksamhet med lågbeskattade medel som aktiebolag genom att göra avsättning till expansionsfond.

Avsättningen är avdragsgill vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet, men en särskild skatt, expansionsfondsskatt, på 28 procent motsvarande skatten för aktiebolag utgår på beloppet.

När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet och den erlagda expansionsfondsskatten återfås.

En avsättning till expansionsfond förutsätter att näringsinkomsten redovisas i Sverige. Detta innebär att näringsverksamhet som bedrivs utomlands av här hemmahörande person är avsättningsgrundande om verksamheten bedrivs i ett land med vilket Sverige

saknar skatteavtal eller ingått avtal som föreskriver credit som metod för att undvika dubbelbeskattning av näringsinkomst. Detta gäller oavsett om den utländska verksamheten bedrivs som en filial till en befintlig verksamhet i Sverige eller om verksamheten utomlands är självständig och därigenom bildar en egen näringsverksamhet (14 kap. 12-13 §§ IL). Avsättning kan däremot inte göras i de fall utländsk inkomst är undantagen från beskattning i Sverige genom exemptbestämmelse i skatteavtal.

Avsättning får inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Anledningen till sistnämnda förhållande är att takbeloppet utgår från delägarens justerade ingångsvärde för andel i handelsbolag och det uppkommer svårigheter att beräkna detta belopp för begränsat skattskyldiga om verksamhet bedrivs såväl i Sverige som utomlands. Frågan kommer därför att övervägas ytterligare.

Överlåtelse av expansionsfonder förutsätts enligt 34 kap. 18 § IL ske till en fysisk person bosatt i Sverige. Överlåtelse får således inte ske till person bosatt utomlands.

Möjligheten för utomlands hemmahörande personer att göra avsättning till expansionsfond framgår av avsnitt 3.2.3.

3.1.16.2 Räntefördelning

33 kap. 1 § IL
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1853

Reglerna om räntefördelning är enligt 33 kap. 1 § IL tillämpliga på enskild näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. Räntefördelning får däremot inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

En förutsättning för räntefördelning är att inkomst av näringsverksamhet redovisas i Sverige. Detta innebär att räntefördelning inte blir aktuell för den del av en verksamhet som bedrivs i en filial i ett land med vilket Sverige träffat exempt som metod att undvika dubbelbeskattning.

Fordringar i utländsk valuta som ingår i näringsverksamhet tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. En avsättning till valutakursreserv ska räknas av eftersom den utgör en del av värderingen.

Möjligheterna att göra räntefördelning för utomlands hemma-

hörande personer framgår av avsnitt 3.2.3.

3.1.16.3 Återföring av fonder

30 kap. 8-9 §§ IL, 31 kap. 20 § IL
SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1888

Återföring av fonder

Av 30 kap. 8-9 §§ IL och av 31 kap. 20 § IL framgår att periodiseringsfond respektive ersättningsfond ska återföras till beskattning om den skattskyldige har upphört att bedriva näringsverksamhet. Återföring ska även ske om skattskyldighet för verksamheten upphör eller inkomst av verksamheten undantas från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

3.1.17 Avdragsförbudet vid exempt i skatteavtal

9 kap. 5 § IL
Ds B 1981:10, prop. 1985/86:131, SkU43, SFS 1986:465
Prop. 1994/95:25, FiU1, SFS 1994:1859
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

Credit/exempt

I skatteavtalen undviks dubbelbeskattning antingen med tillämpning av credit (avräknings)-metoden eller exempt (undantagande)-metoden. Exemptmetoden innebär att viss inkomst ska undantas från beskattning i en av de avtalsslutande staterna. Om en intäkt inte beskattas i Sverige är det naturligt att avdrag för kostnad som sammanhänger med intäkten inte heller medges. Avdragsförbudet finns i 9 kap. 5 § IL.

Ej beskattad intäkt - ej avdragsgill kostnad

> **9 kap. 5 § 1 st. IL**
> Om en inkomst inte skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller sådan dispens som avses i 6 kap. 17 §, får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av.

Ett undantag - skattefri utdelning

I ett hänseende råder undantag från huvudregeln att kostnad som är knuten till viss intäkt inte är avdragsgill om Sverige avsagt sig beskattningsrätten till intäkten genom exemptbestämmelse, 9 kap. 5 § 2 st. IL.

Bakgrunden till detta undantag är att reglerna om utdelningsskattefrihet mellan svenska företag inte begränsar rätten till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande. Genom skatteavtalen utsträcks regelmässigt denna skattefrihet till att omfatta

också utdelning från utländska företag och detta har motiverat likabehandling i avdragshänseende oavsett om utdelningen härstammar från ett utländskt eller svenskt företag.

Regeln har med verkan från 2004 ändrats genom SFS 2003:1086 så att det framgår att endast utgift som hänför sig till utdelning på näringsbetingade innehav är skattefri. Regleringen är nödvändig eftersom utdelning enligt vissa skatteavtal, t.ex. det med Peru (SFS 1968:745), endast beskattas i den andra avtalsslutande staten och därigenom generellt är skattefri oavsett slag av innehav hos mottagare i Sverige.

3.2 Begränsad skattskyldighet

3.2.1 Omfattningen av skattskyldigheten

3 kap. 18 § 1 st. 1 p. IL, 6 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL
Prop. 1986/87:30, SkU5, SFS 1986:1113

3 kap. 18 § 1 st. 3 p. IL
Prop. 1975/76:178, SkU68, SFS 1976:460
Prop. 1981/82:10, SkU9, SFS 1981:1150

3 kap. 18 § 1 st. 4 p. IL
SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, SkU15, SFS 1993:1536

3 kap. 18 § 1 st. 6 p. IL
Prop. 1983/84:67, SkU13, SFS 1983:1044

3 kap. 18 § 2 st. IL, 6 kap. 11 § 2 st. IL
Prop. 1981/82:10, SkU8, SFS 1981:1150

3 kap. 19 § IL
Prop. 1982/83:144, SkU51, SFS 1983:452
Prop. 1984/85:193, SkU62, SFS 1985:307
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.

3 kap. 20 § IL, 6 kap. 11 § 3 st. IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

Fysisk person

En fysisk person som är begränsat skattskyldig, enligt 3 kap. 17 § IL är, enligt 3 kap. 18 § IL, skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för

– inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

– återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt (se definitioner i 2 kap. 18-19 §§),

– återförda avdrag för egenavgifter, och

– utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (3 kap. 18 § 2 st. IL).

Juridisk person

En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige (6 kap. 7 § IL).

En begränsat skattskyldig juridisk person är, enligt 6 kap. 11 § IL, skattskyldig för

– inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

– inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras, och

– inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (6 kap. 11 § 2 st. IL).

Enligt den numera upphävda bestämmelsen 6 § 1 mom. c) SIL förelåg begränsad skattskyldighet bl. a. för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket. Då den materiella innebörden av bestämmelsen om begränsad skattskyldighet torde vara oförändrad även efter införandet av IL är rättsfallet RÅ 1993 ref. 29 fortfarande av intresse. I detta rättsfall prövades uttrycket ”hänför sig till” utifrån en tillämpning av motsvarande lydelse i skatteavtalet med USA. En person hemmahörande i Sverige hade bedrivit rörelse med en travhäst från ett fast driftställe i USA. Sedan hästen avlidit år 1 utbetalades år 2 en försäkringsersättning för hästen. Det fasta driftstället hade då upphört. Den vinst i rörelsen som på grund av utbetalningen

uppkom för beskattningsåret 2 har ansetts ”hänföra sig till” det fasta driftstället som förelåg fram till dess hästen dog. Till följd av att det dåvarande skatteavtalet med USA föreskrev exempt förelåg inte skattskyldighet för vinsten i Sverige.

Utländsk värdepappersfond

Även en utländsk värdepappersfond är begränsat skattskyldig i Sverige (6 kap. 10 a § IL).

Skattskyldighet föreligger, enligt 6 kap. 16 a § IL, för inkomst av

– fastighet i Sverige, och

– tillgångar som är hänförliga till det fasta driftstället i Sverige och som ingår i fonden.

I RÅ 2003 not. 67 ansågs utländska fastighetsfonder, avsedda för investeringar i fast egendom, på grund av främst sin placeringsinriktning, inte utgöra sådana utländska värdepappersfonder som avses i 6 kap. 10 a och 16 a §§ IL. Ett tyskt GmbH, såsom managementbolag för nämnda fastighetsfonder, och inte andelsägarna i fonderna, har därför ansetts skattskyldigt för inkomster från fastigheterna enligt 6 kap. 11 § IL.

3.2.2 Utländsk företagsetablering i Sverige

3.2.2.1 Allmänt

Utländska företag kan välja mellan att bedriva verksamhet i Sverige genom en filial till en redan befintlig näringsverksamhet i hemstaten eller indirekt genom ett i Sverige bildat dotterbolag.

Om verksamheten betraktas som en filial enligt lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. (filiallagen) ska den registreras hos PRV. Ur skatterättslig synvinkel kan dock företaget ha bedrivit skattepliktig näringsverksamhet även om registreringsskyldigheten åsidosatts eftersom skattskyldighet alltid föreligger om verksamheten anses bedriven från ett fast driftställe (se vidare avsnitten 3.2.3 och 3.2.4).

En filial ska stå under ledning av en verkställande direktör. För näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare ska det finnas en i Sverige bosatt föreståndare med ansvar för den här bedrivna verksamheten.

3.2.2.2 Filial

Filiallagen

De författningar som i civilrättsligt hänseende reglerar verksamhet som bedrivs i Sverige genom filial eller föreståndare är filiallagen och förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m. (filialförordningen).

För vissa utländska företag finns, enligt 3 § filiallagen, särskilda bestämmelser angående rätten att driva verksamhet i Sverige, nämligen för bankföretag, värdepappersföretag, företag som driver finansieringsverksamhet, utländska försäkringsgivare, börser, auktoriserade marknadsplatser, clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare, och utländska fondföretag. Registreringsmyndighet för dessa kategorier av utländska företag är FI.

Självständig förvaltning

Registrering som filial i filialregistret förutsätter att näringsverksamheten bedrivs genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (2 § 1 st. filiallagen). Med uttrycket "självständig förvaltning" menas att verksamheten i filialen ska vara avskild från verksamheten i huvudkontoret.

Anmälan och registrering

Anmälan för registrering av filial görs skriftligen hos PRV (1 § filialförordningen) och anmälan om föreståndare görs skriftligen hos länsstyrelsen i det län där verksamheten huvudsakligen ska bedrivas (2 § filialförordningen). Byggentreprenad som drivs under högst ett år omfattas inte av kravet på filial eller föreståndare (3 § filialförordningen). Ett och samma utländska företag kan endast ha en filial registrerad i Sverige. Med filial avses i detta sammanhang endast den rättsliga formen vilket innebär att filialen bör kunna ha kontor och driva verksamhet på flera orter i anslutning till det fasta driftstället (prop. 1955:87 s. 54).

När anmälan har gjorts får också näringsverksamheten påbörjas (15 § 3 st. filiallagen). Om näringsverksamheten skulle ha påbörjats innan anmälan skett kan den som företräder filialen drabbas av sanktioner i form av vite (30 § 1 st. 1. filiallagen).

”Svenskt rättssubjekt”

Filialen är inte ett eget rättssubjekt och är därför i princip underkastad den lagstiftning som gäller i det utländska företagets hemland (prop. 1955:87 s. 54). För att skydda bl.a. svenska borgenärsintressen föreskrivs därför att utländska företag och utomlands bosatta utländska medborgare ska anses som svenska rättssubjekt vid bedömningen av om de i ett rättsförhållande, som gäller av dem i Sverige bedriven näringsverksamhet, lyder under svensk lag och av om de i ett sådant rättsförhållande är skyldiga att svara inför svensk domstol eller underkasta sig svensk myndighets avgörande (4 § 1 st. filiallagen).

Avregistrering

Det är betydligt enklare att upplösa en filial än ett dotterbolag. Grunderna för när avregistrering ska ske framgår av 18 och 20 §§ filiallagen.

När avregistrering har skett får det utländska företaget inte driva verksamhet i Sverige genom filialen såvida inte anstånd med avregistreringen har medgivits (21 § filiallagen).

Egen bokföring

Filialens tillgångar och skulder utgör en del av det utländska företagets förmögenhet. Filialen ska dock ha egen bokföring som är skild från det utländska företagets bokföring i övrigt (11 § filiallagen). Det är denna bokföring som ligger till grund för det utländska företagets beskattning i Sverige. Särskilda bestämmelser vad gäller filialens bokföring och revision finns i 11-13 §§ filiallagen.

En filial till ett utländskt företag ska följa BFL och god redovisningssed. Resultatet av filialens verksamhet beräknas enligt samma normer och principer som om filialen vore ett fristående svenskt företag verksamt i Sverige (jfr 14 § filiallagen).

Räkenskapsinformation – vare sig det är pappersdokument, mikroskrift eller maskinläsbara medier – ska som regel förvaras inom landet och bevaras under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Även den maskinutrustning med vars hjälp räkenskapsinformationen kan tas fram ska i normalfallet hållas tillgänglig inom landet (7 kap. 2 § BFL). Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed får verifikationer tillfälligt förvaras utomlands (7 kap. 3 § BFL). I prop. 1998/99:130 s. 271 sägs att det är främst två typsituationer som denna bestämmelse är avsedd för. Den ena situationen uppstår när en handling samtidigt fyller flera funktioner för ett företag t.ex. som bevis för både en affärshändelse och en fordran. I den andra situationen kan det av organisatoriska skäl vara naturligt att bokföring sker utanför Sverige, såsom i fallet när den bokföringsskyldige är en filial till ett utländskt företag. Genom ett dispensförfarande kan, om det föreligger särskilda skäl, SKV eller FI när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn tillåta att maskinläsbara medier förvaras utomlands (7 kap. 4 § BFL).

Filialer till företag med hemvist inom EES-området behöver, under vissa förutsättningar, inte upprätta och inge årsredovisning till PRV. Filialer till företag med hemvist utanför EES måste dock alltid göra detta. Skyldighet att upprätta årsbokslut gäller däremot såväl för filialer till utländska företag med hemvist inom EES som utom EES (14 § filiallagen).

Inkomstberäkning

Av RÅ 1971 ref. 50 framgår att inkomsten för en filial som är hänförlig till ett fast driftställe ska beräknas med utgångspunkt i det fasta driftställets resultaträkning och inte efter någon schablonmässig fördelning av företagets totala inkomst. Även vid mellanhavanden med huvudkontoret ska inkomsten beräknas som om filialen utgjort ett fristående företag. Denna inkomst är i allmänhet densamma som kan antas ha bestämts med tillämpning av reglerna om god redovisningssed i affärsförhållanden. SKV är inte bunden av filialens bokföring utan får pröva om viss intäkt

bör hänföras till det fasta driftstället eller huvudkontoret (prop. 1955:87 s. 64).

Det kan dock visa sig nödvändigt att fördela allmänna förvaltningsutgifter som samlats hos huvudkontoret och som ska fördelas på företagets olika delar efter någon schablonmässig grund.

Vid inkomstberäkningen får avdrag normalt göras för utgifter i filialens verksamhet oberoende av om uppgifterna har uppkommit hos huvudkontoret men är hänförliga till filialen.

Överföring av inventarier

Huvudkontor och dess filial är delar av samma juridiska person och någon civilrättslig äganderättsövergång kan därför inte ske av t.ex. inventarier som förs mellan företagsenheterna.

SKV har i PM 1994-06-23, dnr 126-94/901, besvarat frågor om hur inventarier bör kostnadsföras då de överförs från ett utländskt huvudkontor till en filial i Sverige. Inventarierna kan vara nyförvärvade av huvudkontoret eller nyttjade i huvudkontorets verksamhet under en tid men ännu inte helt avskrivna alternativt fullt avskrivna i företagets räkenskaper. I promemorian anser verket att ett belopp motsvarande värdeminskningsavdrag får kostnadsföras hos filialen om den använder inventarierna i sin helhet och dessutom har dispositionsrätten till dessa. Ett nytt avskrivningsunderlag kan inte anses uppkomma enbart av den omständigheten att inventarierna förts över från en del av företaget till en annan. Av detta följer att kostnadsföring motsvarande avskrivningsbelopp kan ske i den svenska filialen för den del av anskaffningsvärdet som kvarstår oavskrivet. Till detta värde bör också läggas ev. transport-, tull- och andra liknande kostnader som kan uppkomma vid överföringen av inventarierna till den svenska filialen.

En annan fråga i promemorian var om avdragsrätt som för omkostnad föreligger för en fiktiv hyra som debiteras en svensk filial från en annan del av det utländska företaget i det fall man överfört inventarier. SKV svarade att hyresdebitering mellan olika delar av samma företag kan jämställas med räntebetalning mellan huvudkontor och filial. Enligt praxis medges filialen inte avdrag för ränta på medel som ett huvudkontor i utlandet ställt till filialens förfogande. Om huvudkontoret däremot tagit upp ett externt lån för att användas i filialens verksamhet kan räntebetalningarna kostnadsföras och dras av i filialen. Lånet anses i en sådan situation ha tagits upp direkt av filialen. På samma sätt bör en hyreskostnad för inventarier anses som driftkostnad om dessa har anskaffats för att användas enbart i filialens verksamhet och kostnaden motsvarar huvudkontorets avskrivningar. Frågan kompliceras om någon egentlig hyra inte erläggs utan bara tas

upp som en kostnadspost i räkenskaperna. Avdraget i den svenska filialen bör vara detsamma oavsett om hyra tas ut eller kostnadsföring motsvarande avskrivningsbeloppet medges enligt samma princip som ovan.

Motsatsvis när en svensk juridisk person överför tillgångar från ett fast driftställe i utlandet till huvudkontoret i Sverige skulle man kunna beteckna överföringen som en ”icke händelse”. Eftersom huvudkontor och filial är samma juridiska person har tillgången hela tiden funnits inom det svenska beskattningsområdet. Tillämpning av skatteavtal förändrar ingenting i detta avseende. Vid exemptavtal ska visserligen tillgången inte redovisas vid taxeringen men tillhör enligt interna regler samma näringsverksamhet som övriga tillgångar. Frågan vilket ingångsvärde som ska användas vid ett metodbyte, från exempt- till creditmetoden, har avgjorts av RR i ett ärende om förhandsbesked (RÅ 1999 ref. 19). RR fastställde SRN:s beslut, i vilket nämnden kom fram till att marknadsvärdet ska anses utgöra anskaffningsvärdet.

Internprissättning

Vid felaktigheter i prissättningen mellan närstående företag kan den skattemässiga inkomstberäkningen korrigeras med stöd av 14 kap. 19 § IL. Denna regel ska dock inte tillämpas på transaktioner mellan utländska bolag och deras svenska filialer. Sådana transaktioner ska i stället korrigeras med stöd av de allmänna grunderna för beräkning av beskattningsbar inkomst (prop. 1955:87 s. 64). Är det fråga om uttag av varor är bestämmelserna i 22 kap. 7 § IL tillämpliga. Uttaget beräknas då till marknadspris.

Gemensam eller särskild beräkning

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Detta innebär att inkomster från ett svenskt företags filialer i utlandet ska redovisas gemensamt med övrig inkomst i Sverige, vilket gäller även om inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. För ett utländskt företags filial i Sverige gäller följande beträffande redovisningen. Endast en filial kan registreras i filialregistret, vilket beror på att filialen är en förlängd arm av den juridiska personen i hemlandet. Av 14 kap. 10 § IL kan inte utläsas annat än att även svenska fasta driftställen omfattas och detta oavsett om verksamheten är registrerad i filialregistret eller inte. Frågan om beräkningen ska vara gemensam eller särskild kompliceras av det faktum att det utländska företaget kan definieras antingen som utländskt bolag eller som annan utländsk juridisk person än utländskt bolag enligt bestämmelserna i 6 kap. 8 § IL.

Är företaget definitionsmässigt att hänföra till utländskt bolag innebär detta inga egentliga problem. All verksamhet i Sverige

redovisas då i en enda näringsverksamhet.

Är företaget däremot att betrakta som annan utländsk juridisk person än utländskt bolag kan två alternativ bli möjliga:

– Den utländska juridiska personen beskattas i sitt hemland,

– Den utländska juridiska personen beskattas inte, utan beskattning sker på delägarnivå.

Antag att ett utländskt företag både bedriver verksamhet i Sverige och i sitt hemland enligt följande exempel.

Exempel

1) Utländsk juridisk person (alla delägare hemmahörande i utlandet)	2) Utländsk juridisk person (tre delägare varav två är hemmahörande i Sverige)
filial i Sverige	filial i Sverige
delägare i HB	delägare i HB

1) All inkomst redovisas i en enda näringsverksamhet eftersom delägarna är utländska. Filialen beskattas för hela inkomsten.

2a) Den utländska juridiska personen är ett skattesubjekt i sitt hemland. För alla delägarna sker redovisning i filialen för deras andel av all inkomst förvärvad i Sverige. Filialen beskattas för hela inkomsten som är förvärvad i Sverige med avdrag för den del som med stöd av 6 kap. 13-16 §§ IL ska delägarbeskattas (6 kap. 12 § IL).

2b) Den utländska juridiska personen är inte ett skattesubjekt i sitt hemland utan beskattning sker på delägarnivå. För den utländska delägaren sker redovisning i filialen för hans andel av all inkomst förvärvad i Sverige. Beträffande de svenska delägarna ska deras andel hänföras till samma näringsverksamhet som de övriga, men vid beräkning av den utländska juridiska personens inkomst ska vid beskattningen avdrag ske för den del som med stöd av 6 kap. 13-16 §§ IL ska delägarbeskattas (6 kap. 12 § IL). De svenska delägarna ska dessutom redovisa den inkomst som förvärvats i det andra landet. Beskattningsunderlaget i filialen blir således i detta fall 1/3 av inkomsten.

En fråga som då uppkommer är hur de svenska delägarnas andel av de olika inkomsterna som härrör från verksamheten ska bedömas vid indelningen i olika näringsverksamheter. Självständig näringsverksamhet utomlands ska alltid räknas som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL), vilket även gäller för inkomst från handelsbolag (14 kap. 13 § IL). Ska då, vid beräkning av de svenska delägarnas inkomst, en uppdelning ske mellan de inkomster som är förvärvade i Sverige och de som är förvärvade i

utlandet på så vis att tre näringsverksamheter uppkommer trots att det rör sig om inkomster från en och samma juridiska person? Antag att ett underskott finns i verksamheten i företagets hemland och att verksamheten från filialen och handelsbolaget i Sverige har gått med överskott. Föreligger då kvittningsrätt för delägaren mellan inkomsterna från Sverige och underskottet från utlandet? Klart torde vara att inkomsten från filialen kan kvittas mot huvudkontorets underskott, men hur är det med handelsbolagets inkomst? Är denna verksamhet att bedöma som en egen näringsverksamhet för delägaren? Eftersom alla inkomster och underskott i första hand läggs samman i en och samma juridiska person bör det vara fråga om en och samma näringsverksamhet i denna del för de svenska delägarna. Att lagstiftaren infört speciella regler för att löpande beskatta delägare i vissa utländska juridiska personer torde inte förändra detta synsätt.

Avveckling

En avveckling av filial föranleder uttagsbeskattning av skillnaden mellan försäljningspris och bokfört värde (22 kap. 5 § IL). Nettobehållningen av en i Sverige bedriven näringsverksamhet i form av filial tillfaller det utländska ägarföretaget direkt. Någon kupongskatt på hemtagen vinst utgår inte.

3.2.2.3 Dotterbolag

En utländsk koncerns svenska dotterbolag behandlas på samma sätt som andra aktiebolag som är bildade i Sverige. Reglerna avser den juridiska personen som sådan oavsett hur ägandeförhållandena ser ut.

3.2.3 Näringsverksamhet

Verksamhet från fast driftställe

En begränsat skattskyldig person beskattas i Sverige för inkomst av näringsverksamhet om den utövas från ett här beläget fast driftställe (3 kap. 17 § och 6 kap. 11 § IL). De grundläggande bestämmelserna för vad som är inkomst av näringsverksamhet finns i 15 kap. IL. Dessa bestämmelser ska dock ses mot bakgrund av den avgränsning av inkomstslaget som görs i 13 kap. IL.

En begränsat skattskyldig utländsk juridisk person är inte skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av andel i svenskt KB när andelen inte ingår som en tillgång i ett fast driftställe som den utländske juridiske personen har i Sverige (förhandsbesked från SRN från den 7 november 2002). Förhandsbeskedet överensstämmer med SKV:s uppfattning och har därför inte överklagats.

Egen näringsverksamhet

Oavsett om näringsverksamheten drivs som filial eller indirekt genom ett dotterbolag till ett utländskt moderföretag utgör verksamheten en egen näringsverksamhet. Filialformen innebär i sig

att ett fast driftställe uppkommer om affärsverksamheten helt eller delvis bedrivs från en stadigvarande plats (se vidare avsnitt 3.2.4).

Utländskt skadeförsäkringsföretag

Utländska skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige beskattas fr.o.m. 2003 års taxering enligt konventionell metod på samma sätt som verksamhet hos svenska skadeförsäkringsföretag (39 kap. 2 § 3 st. IL).

Äldre bestämmelser ska dock tillämpas i fråga om beskattningsår som börjat före ikraftträdandet. Vid övergången till konventionell beskattning ska tillgångar och förpliktelser tas upp till marknadsvärden (se övergångsbestämmelserna till SFS 2001:1185 punkten 2). Ett utländskt skadeförsäkringsföretag med hemvist i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om icke-diskriminering har rätt att begära konventionell beskattning redan från ett tidigare räkenskapsår eftersom en skattskyldig kan begära omprövning av ett taxeringsbeslut intill utgången av det femte året efter taxeringsåret (jfr RÅ 1999 ref. 58 och prop. 2001/02:42 s. 19 och 31).

Överlåtelse av försäkringsbestånd

Vidare finns i 39 kap. 12 § IL regler som innebär att om ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd tas över av ett annat försäkringsföretag ska det övertagande företaget inträda i det överlåtande företagets skattemässiga situation och inte påverka överlåtarens skattemässiga situation. I förtydligande syfte har regeln kompletterats med ett andra stycke varav framgår att detta förutsätter dels att det överlåtande företaget omedelbart före överlåtelsen är skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av den verksamhet som det överlåtna försäkringsbeståndet hänför sig till, dels att det övertagande företaget omedelbart efter överlåtelsen är skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget beslattats för. För överlåtare och övertagare gäller dessutom att inkomsten inte får vara helt resp. helt eller delvis undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Försäkringssammanslutning genom generalrepresentation

En försäkringssammanslutning består enligt 1 kap. 11 § LUFV av fysiska eller juridiska personer som utan solidariskt ansvar meddelar försäkringar. Begreppet avser främst den typ av sammanslutningar som är organiserade som försäkringsbörser där fysiska och juridiska personer bedriver försäkringsverksamhet i syndikat. Lloyd´s i London är ett sådant exempel. Vid tillämpning av LUFV ska samtliga medlemmar i sammanslutningen som grupp anses som försäkringsgivare. En sammanslutning från ett EES-land ska, för etablering här i landet, göra detta genom en generalrepresentation (1 kap. 12 § och 2 kap. 1 § LUFV). En sådan representation meddelar inte några försäkringar utan svarar för

försäkringsgivarens verksamhet i övrigt genom ombud här i landet (prop. 1997/98:141 s. 99). Ombudet ska förses med fullmakt att svara för försäkringsgivarna. Syndikaten är inte juridiska personer men har sin egen förvaltning och administration. Beskattningen avser de enskilda syndikatens svenska verksamhet och grundas på ett årsbokslut i den mån verksamhet bedrivs från fast driftställe här i landet. Beskattningen träffar således syndikatet som sådant och inte de enskilda medlemmarna. Bestämmelserna om utländska juridiska personer har gjorts tillämpliga på sammanslutningarna (6 kap. 8 § 2 st. IL).

Expansionsfond

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får göra avdrag för belopp som sätts av till expansionsfond (34 kap. 1-2 §§ IL). Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av europeisk ekonomisk intressegruppering eller av en utländsk juridisk person (34 kap. 1 § 2 st. IL). Detta innebär att utländskt dödsbo inte kan utnyttja bestämmelserna om avsättning till expansionsfond för senare beskattningsår än dödsåret eftersom dödsboet därefter jämställs med utländskt bolag (jfr 4 kap. 3 § IL).

En enskild näringsidkares avdrag ska återföras bl.a. om han upphör med att bedriva verksamheten, skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige p.g.a. ett skatteavtal eller om näringsidkaren är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret (34 kap. 16 § IL). Detsamma gäller delägare i svenskt handelsbolag (34 kap. 17 § IL). Överlåtelse av expansionsfond förutsätts ske till en obegränsat skattskyldig fysisk person (34 kap. 18 och 21 §§ IL). Överlåtelse får således inte ske till en person som är bosatt utomlands.

Räntefördelning

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får göra räntefördelning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet (33 kap. 1 § 1 st. IL). Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av europeisk ekonomisk intressegruppering eller av en utländsk juridisk person (33 kap. 1 § 2 st. IL). En begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för ett positivt räntefördelningsbelopp (3 kap. 18 § 4 IL). För negativa räntefördelningsbelopp föreligger avdragsrätt i inkomstslaget kapital (3 kap. 20 § IL).

Upphovsmanna-konto

En begränsat skattskyldig person har inte rätt till avdrag för avsättning till upphovsmannakonto (32 kap. 3 § IL).

Ackumulerad inkomst

Rätt till särskild skatteberäkning på ackumulerad inkomst föreligger oavsett var personen är hemmahörande, såvida den aktuella inkomsten är skattepliktig (jfr 66 kap. 1 § IL).

Särskild löneskatt -

Av 1 § SLPL framgår att den som utfäst en tjänstepension ska

pensionskostnader

betala särskild löneskatt. RR fastställde ett av SRN lämnat förhandsbesked, i vilket nämnden klargjorde att utländska arbetsgivare som inte bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här i landet inte omfattas av reglerna i SLPL (RÅ 1999 not. 154).

3.2.4 Fast driftställe

2 kap. 29 § IL
DsB 1981:10, prop. 1986/87:30, SkU5, SFS 1986:1113
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SFS 1990:650 f.

Begreppet *fast driftställe* är av stor betydelse vid bedömningen av svenskt skatteanspråk.

Definition

2 kap. 29 § IL

Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs.

Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt:

a) plats för företagsledning,
b) filial,
c) kontor,
d) fabrik,
e) verkstad,
f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
g) plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och
h) fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet.

Om någon är verksam för en näringsverksamheten här i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare, anses fast driftställe också finnas här.

Fast driftställe anses däremot inte finnas bara därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet.

Anpassning till OECD:s modellavtal

Den interna beskattningsrätten bör om möjligt korrespondera med den som tillkommer Sverige enligt ingångna skatteavtal. Med hänsyn till att OECD:s modellavtal i allmänhet ligger till grund för de skatteavtal Sverige ingår med annan stat har den svenska definitionen av fast driftställe anpassats till den som finns i modellavtalet. Den beskrivs närmare i avsnitt 8.3.3.

Vissa avvikelser

Vissa smärre skillnader förekommer dock:

- entreprenader

I modellavtalet föreskrivs att ett entreprenadarbete ska pågå en minsta tid av tolv månader för att räknas som fast driftställe. I skatteavtal med andra länder kan kravet på att arbetet har en viss varaktighet understiga tolv månader eller t.o.m. saknas. I enlighet med vad ovan sagts har det ansetts mindre lämpligt att den in-

terna beskattningsrätten avviker från den som skatteavtalen ger Sverige, varför någon tidsgräns inte ansetts erforderlig (2 kap. 29 § 2 st. g) IL).

- lagerfastighet

Enligt svensk rätt beskattas vissa inkomster som härrör från fast egendom i inkomstslaget näringsverksamhet. En verksamhet avseende fastigheter i Sverige kan undantagsvis bedrivas under sådana former att det skulle saknas ett fast driftställe i Sverige enligt definitionen i modellavtalet. Detta har motiverat att fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet uttryckligen tillförts den svenska definitionen av fast driftställe (2 kap. 29 § 2 st. h) IL).

- undantag från fast driftställe

I OECD:s modellavtal anges i artikel 5 punkten 4 att verksamhet av endast förberedande och biträdande art inte ger upphov till ett fast driftställe. En förutsättning är dock att innehavet av en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande används för verksamhet av förberedande eller biträdande art. I skatteavtalen behandlas sådana frågor på skilda sätt. Det har inte ansetts nödvändigt att i den interna definitionen av fast driftställe reglera sådana undantag. Se avsnitt 8.3.3.

Svenskt dotterbolag

Ett svenskt dotterbolag till ett utländskt bolag anses inte utan vidare utgöra ett fast driftställe för moderbolaget. Dotterbolaget kan dock genom sin egen verksamhet bli ett fast driftställe för det utländska moderbolaget (beroende representant).

3.2.5 Royalty m.m.

3 kap. 18 § 2 st. IL, 6 kap. 11 § 2 st. IL
Prop. 1981/82:10, SkU8, SFS 1981:1150

3 kap. 18 § 2 st. IL

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet skall anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Motsvarande bestämmelse för juridiska personer finns i 6 kap. 11 § 2 st. IL.

Vad är royalty?

En ersättning som någon utger för rätten att nyttja till honom upplåten egendom brukar benämnas royalty. Materiella tillgångar kan bestå både av fast och lös egendom medan immateriella tillgångar endast kan vara lös egendom. Bland immateriella tillgångar räknas upphovsrätt, mönster, varumärke, firma och patent. Vad som avses med royalty i skatteavtalens mening definieras i

royaltyartikeln (jfr artikel 12 punkterna 2 respektive 3 i OECD:s modellavtal och det nordiska skatteavtalet, se avsnitt 8.3.4).

Närings-verksamhet

Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet (13 kap. 11 § IL). Under vissa, i bestämmelsen angivna, förutsättningar ska dock ersättning beskattas i inkomstslaget tjänst. För att royalty ska anses hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet krävs bl.a. att verksamheten ska vara yrkesmässigt bedriven (jfr 13 kap. 1 §). Vid bedömningen av yrkesmässigheten torde varaktigheten av royaltybetalningarna ha stor betydelse.

En royalty som utgår från en här i riket från fast driftställe bedriven näringsverksamhet är skattepliktig för mottagaren oavsett om denne själv bedriver näringsverksamhet i Sverige eller inte. Mottagaren anses nämligen delaktig i den verksamhet som bedrivs av utbetalarens näringsverksamhet och får därigenom ett eget fast driftställe i Sverige.

Varierande belopp

Kännetecknande för royalty är att ersättningen i princip utgår med varierande belopp, t.ex. per producerad enhet eller i förhållande till en verksamhets omsättning (RÅ 1958 ref. 48). Ett engångsbelopp som betalas i förskott kan således inte utgöra royalty. Ersättningens totala belopp får nämligen inte vara känd på förhand. Detta utesluter inte att en i efterhand reglerad royalty utgörs av ett engångsbelopp. En engångsersättning som avlösning för framtida skyldighet att utge royalty har ansetts skattepliktig som intäkt av rörelse enligt den gamla ordningen (RÅ 1967 ref. 7). Om förskottsbetalningar går i avräkning mot i efterhand bestämd rörlig licensavgift har ersättningen ansetts utgöra royalty (RÅ 1947 ref. 34). Den omständigheten att det i royaltyavtal stipuleras fasta minimi- eller maximibelopp påverkar inte ersättningens karaktär av royalty. Fasta ersättningar anses inte utgöra royalty men likställs med royalty om de utgår periodvis.

Upplåtelse, ej överlåtelse

Stadgandet avser upplåtelse och inte överlåtelse av en rättighet. Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid exempelvis finansiell leasing och avbetalningsköp. Vid överlåtelse av aktier har vederlag som bestämts att utgå med viss procent av det försålda bolagets omsättning ansetts som royalty (RÅ 1957 ref. 1). I senare rättsfall har emellertid betalningssättet inte varit avgörande vid bedömningen. I förhandsbeskedsärendet RÅ 1984 Aa 111 erlade ett aktiebolag vid förvärv av aktier ersättning i form av ett kontantbelopp, årlig livränta samt royalty under sex år. Royaltyn skulle ersätta säljaren för den know-how denne genom det sålda bolaget överfört till köparen. Storleken på royaltyn bestämdes uteslutande i förhållande till det köpande bolagets resultat. Det

som royalty betecknade beloppet ansågs dock i realiteten vara en del av köpeskillingen för aktierna i det sålda bolaget.

Kostnadsavdrag

Från skattepliktig royalty medges avdrag för till denna hänförliga kostnader i såväl Sverige som utlandet (jfr 16 kap. 1 § IL). Avdrag medges inte endast för direkta kostnader utan även för den del av mottagarens allmänna administrationskostnader som kan anses belöpa på royaltyn (RÅ 1940 ref. 45). I RÅ 1944 Fi 1125-1126 uppskattades dessa kostnader till 10 procent av royaltybeloppet i avsaknad av tillfredsställande utredning om kostnaderna från den skattskyldiges sida.

Definitiv källskatt

Kupongskatteutredningen föreslår i sitt betänkande, Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79), att nuvarande beskattningsregler för royaltybetalningar till utlandet slopas och ersätts av en definitiv källskatt. Enligt förslaget ska underlaget för den särskilda royaltyskatten utgöras av bruttointäkten som mottagits från utbetalare i Sverige. Källskatten ska utgå med en skattesats på 20 procent. Förslaget motiveras bl.a. med att nuvarande system för beskattning av royaltybetalningar från Sverige till utomlands bosatta eller hemmahörande personer är ålderdomligt och behäftat med stora tillämpnings- och kontrollproblem. Ett tungt vägande skäl för att upprätthålla skattskyldigheten är att förhindra att royaltybetalningar annars skulle kunna användas för att i skatteundandragande syfte överföra vinster till lågskatteländer eller sådana länder som Sverige inte ingått skatteavtal med.

3.2.6 Utdelning

En begränsat skattskyldig person är skattskyldig till statlig inkomstskatt för utdelning på andel i svensk ekonomisk förening (3 kap. 18 § och 6 kap. 11 § IL).

När det gäller fysiska personer blir bestämmelsen om beskattningen av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar bara intressant om utdelningen inte utgör inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. Det torde knappast förekomma att begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet blir beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelning som inte hänför sig till fast driftställe eller fastighet i Sverige. Däremot kan det förekomma att de är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelningsinkomster i svenska handelsbolag. Även om sådana inkomster inte hänför sig till ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige ska de alltså beskattas här vid den statliga taxeringen (prop. 1999/2000:2 s. 60).

Kupongskatt

Kupongskatt tas ut på utdelning på aktie i svenskt aktiebolag när

mottagaren av utdelningen är hemmahörande utomlands. Kupongskatten ersätter såväl inkomst- som förmögenhetsskatten.

Skattskyldighet till kupongskatt föreligger när den utdelningsberättigade är en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige eller dödsbo efter sådan person eller är en utländsk juridisk person om utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här. Utländsk juridisk person är dock inte skattskyldig för den del av utdelningen som enligt 6 kap. 13-15 §§ IL har beskattats hos delägaren till den utländska associationen i fråga (4 § 1 st. KupL).

Vidare är handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi skattskyldig till kupongskatt för den del av utdelningen som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här och som belöper på delägare som är begränsat skattskyldig i Sverige (4 § 2 st. KupL). Frågor om kupongskatt behandlas närmare i avsnitt 5.3.

Skattefri utdelning

Om ett utländskt företag bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe kan det skattefritt ta emot utdelning på andelar som är knutna till driftstället under de förutsättningar som hade gällt om utdelningen i stället tagits emot av ett svenskt företag. Detta gäller ett utländskt bolag med fast driftställe i Sverige om det utländska bolaget hör hemma inom EES och motsvarar ett svenskt företag som inte ska ta upp utdelning på näringsbetingade andelar (24 kap. 15 och 20 §§ IL). Reglerna har anpassats till den nya lagstiftningen beträffande skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar och genom SFS 2003:224 flyttats till 24 kap. 13-16 §§ IL.

3.3 Beskattningsort

Fysisk person

Fysisk person taxeras i hemortskommunen och i annat fall i SKV region Stockholm i enlighet med bestämmelserna i 1 kap. 4 § och 65 kap. 3 § IL. Se vidare avsnitt 2.7 och 2.9.

Juridisk person

Juridisk person taxeras av SKV i den region inom vilken styrelsen eller förvaltningen hade sitt säte den 1 november året före det år då beslutet ska fattas. Särskilda bestämmelser gäller dock för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering och dödsbo. Om behörig myndighet saknas, så som är fallet för utländsk juridisk person, ska taxering ske i SKV region Stockholm.

3.4 Deklarationsskyldighet m.m.

LSK innehåller regler om skyldighet att lämna uppgifter till led-

ning för taxering enligt TL.

Deklarations-skyldighet

Deklarationsskyldigheten för fysiska och juridiska personer regleras i 2 kap. 2 § respektive 2 kap. 7 § LSK. Vid bedömningen av om deklarationsskyldighet föreligger ska hänsyn även tas till inkomst eller förmögenhet som enligt skatteavtal är helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige (2 kap. 8 § 2 st. LSK).

Särskilda bestämmelser för näringsverksamhet finns i 3 kap. 5-9 §§ LSK.

Fåmansföretag m.fl.

Fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag samt enskilda näringsidkare som vid inkomstbeskattningen gjort avdrag för vissa utbetalningar som tillkommit mottagare i utlandet ska lämna uppgift i självdeklarationen om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land (3 kap. 23 § LSK). Detsamma gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 24 § LSK). Följande utbetalningar avses.

– ränta med undantag av dröjsmålsränta, och

– betalning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Kontrolluppgift

Kontrolluppgift avseende betalning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur ska lämnas även för enskilda näringsidkare och juridiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 3 § LSK). Kontrolluppgift ska lämnas för den till vilken royaltyn eller avgiften betalas ut.

Skriftlig förbindelse

Utländska företag, som driver bankverksamhet, värdepappersrörelse, fondverksamhet, finansieringsverksamhet eller försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta filial eller motsvarande etablering här, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i LSK (13 kap. 1 §).

3.5 Internprissättning m.m.

14 kap. 19-20 §§ IL

SOU 1962:59
SOU 1964:29, prop. 1965:126, BevU43, SFS 1965:573
BRÅ PM 1980:3, prop. 1982/83:73, SkU18, SFS 1983:123
SOU 1997:2, prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1229
Artikel 9 i OECD:s modellavtal
Three Taxation Issues (1984)
Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979)
Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995)

Det ligger i sakens natur att själva intressegemenskapen i ett koncernförhållande kan ge upphov till andra hänsynstaganden än strikt affärsmässiga vid affärer mellan företagen. Om verksamheten är uppdelad på två eller flera länder (multinationella företag) och dessutom mycket integrerad skapar detta ytterligare svårigheter att på nationell nivå söka fastställa ett så rättvisande skattemässigt resultat som möjligt för respektive verksamhet. Samtidigt är det angeläget att en gemensam syn på detta område utvecklas hos skattemyndigheterna i olika länder för att undvika dubbelbeskattning som kan hämma den fria rörligheten av varor, tjänster och kapital. Det är också viktigt att förhindra total skattefrihet som kan medföra att konkurrensneutraliteten på olika marknader sätts ur spel.

Skatteöverväganden kan avse såväl prissättningen vid affärer mellan berörda koncernföretag som karaktären på de betalningar som sker företagen emellan. Multinationella företag är vanligtvis intresserade av den totala nettoinkomsten efter skatt men denna kan påverkas av att royalty, kostnadsersättningar, serviceavgifter, vinster genom interna försäljningar eller utdelningar från dotterbolag etc. behandlas på skilda sätt i de olika staternas skattesystem och enligt förekommande skatteavtal. Andra faktorer som inte styrs av beskattningen men som kan inverka på internpriserna är offentliga påbud, som t.ex. pris- och valutaregleringar samt aktieägarnas krav på förräntning av insatt kapital. Det ska även framhållas att en koncerns olika delar sinsemellan kan uppträda mer eller mindre självständigt och att dotterbolagschefer ofta har ett eget intresse av att koncerninterna affärer sker på marknadsmässiga villkor för att hävda företagets relativa ställning inom koncernen.

3.5.1 Korrigeringsprinciper

3.5.1.1 Allmänt

Armlängds-

Det i internationella sammanhang mest förespråkade sättet att

principen

upprätthålla en godtagbar standard vid affärer inom en företagsgrupp är armlängdsprincipen (the arm's length principle). Den utgår från att varje företag inom en multinationell koncern ska behandlas som om det vore fristående, på armlängds avstånd, från de andra företagen vid en bedömning av affärer som äger rum inom gruppen ("the separate entity approach"). Bland OECD:s medlemsländer råder enighet om att armlängdsprincipen ger det teoretiskt bästa resultatet eftersom den söker upprätthålla en standard som nära ansluter till marknadsmässiga förhållanden. Har företagen i sina interna affärsrelationer använt en prissättning som avviker från denna norm kan effekten därav komma att ifrågasättas och inkomsterna justeras. Principen som sådan är också allmänt accepterad av företrädare för näringslivet. Armlängdsprincipen kan dock vara komplicerad att tillämpa i det enskilda fallet och den har blivit kritiserad för att den inte beaktar effektivitetsvinster inom koncerner och för de problem som uppkommer vid exempelvis värdering av immateriella tillgångar. Inom OECD är dock uppfattningen att de metoder som bygger på armlängdsprincipen successivt kan utvecklas och förbättras i takt med vunna erfarenheter från medlemsländerna.

Globala metoden

En metod som har förkastats av OECD innebär att det görs en fördelning av ett multinationellt företags världsinkomst mellan de länder inom vilka koncernen har verkat efter en i förväg bestämd formel. Ett sådant sätt att bestämma beskattningsunderlaget i respektive land brukar benämnas den globala metoden (unitary taxation). Det finns flera olika beräkningssätt men gemensamt för metoden är att den ofta väger in faktorer som omsättning, tillgångar eller lönesumma. En svårighet med detta beräkningssätt är att varje land kan ha utformat sin egen formel. Den kan ge ett godtyckligt resultat och leda till en benägenhet att bortse från såväl marknadsförhållanden som specifika förhållanden i de enskilda företagen. Det har hänt att multinationella företag blivit beskattade, trots att verksamheten i själva verket varit förlustbringande. Den globala metoden används fortfarande i vissa delstater inom USA.

3.5.1.2 Den svenska korrigeringsregeln

14 kap. 19 § IL

För svenskt vidkommande ger 14 kap. 19 § IL uttryck för armlängdsprincipen. Regeln är ett komplement till de allmänna bestämmelserna i 14 kap. och de närmast följande kap. i IL för beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Förhållandet till andra regler för inkomstberäkningen

Frågan hur korrigeringsregeln förhåller sig till de allmänna principerna för inkomstberäkningen är inte reglerad i lagstiftningen. RR har i dom den 21 januari 2004, mål nr 1380-2000, uttalat att regeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden

som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat. Det kan nämnas att RR i RÅ 1994 ref. 85 har använt reglerna om omkostnadsavdrag för bidrag till utländska närstående företag medan korrigeringsregeln skulle tillämpas på ett svenskt bolags underlåtenhet att fakturera ett finskt intressebolag för hyres-, leasing- och royaltybetalningar.

Korrigeringsregeln

14 kap. 19 § IL

Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

I 25 kap. 8 § finns bestämmelser om att det belopp som resultatet skall ökas med i vissa fall skall behandlas som en kapitalvinst.

14 kap. 19 § 2 st. IL hänvisar till en bestämmelse i reglerna om koncerninterna andelsavyttringar. Stycket har upphört att gälla den 1 juli 2003 med hänsyn till att nämnda regler avskaffats. Ändringen tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003 (SFS 2003:224).

Ekonomisk intressegemenskap

Av 14 kap. 20 § IL framgår att ekonomisk intressegemenskap enligt armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL anses föreligga om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

Regelns syfte är således att vid beskattningen korrigera ett för lågt redovisat resultat i Sverige till följd av en felaktig prissättning vid affärer med närbesläktade kontrahenter utomlands. Regelns tillämplighet bygger på att ett antal rekvisit är uppfyllda i det enskilda fallet.

Olika rättssubjekt

1) Det ska röra sig om ett *avtalsförhållande* mellan olika rättssubjekt, vilket innebär att regeln inte är tillämplig på transaktioner mellan ett huvudkontor och dess filial eftersom dessa enheter är delar av ett och samma företag. Bolaget kan ju inte så att säga ”sluta avtal med sig själv”. Detta gäller givetvis även då ett svenskt företags filial är belägen i ett land med vilket Sverige träffat s.k. exemptavtal.

Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning kan emellertid, enligt 22 kap. 5 § IL, aktualiseras om inkomst från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett nytt eller ett ändrat skatteavtal. Detsamma gäller om en tillgång förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal (se avsnitt 3.1.5.1).

Svensk näringsidkare

2) Den i Sverige hemmahörande parten ska vara *näringsidkare*. Något motsvarande krav ställs inte på den utländske parten. Uttrycket näringsidkare är ett vidsträckt begrepp som omfattar varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art.

Näringsverksamhet

Aktiebolag och ekonomiska föreningar redovisar numera all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket medfört att regeln efter 1990 års skattereform har erhållit ett vidare men mer naturligt tillämpningsområde. Detta har medfört att rättsfallet RÅ 83 1:13 inte längre är relevant. För fysisk person som driver näringsverksamhet torde korrigeringsregeln inte vara tillämplig på annan inkomst än inkomst av sådan verksamhet. Särskilda bestämmelser om beskattning i inkomstslaget kapital finns i 53 kap. 6-8 §§ IL om fysisk person överlåter tillgångar till underpris till bl.a. närbesläktade utländska juridiska personer.

Utländsk part ej skattskyldig

3) Den utländske parten ska inte vara *skattskyldig här* för den inkomst denne tillförts på grund av den felaktiga prissättningen.

Fast driftställe i Sverige

Genom att ett utländskt företag är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från här beläget fast driftställe kan en inkomst som förs över från det fasta driftstället till det utländska företaget inte sägas ha överförts till någon som inte är skattskyldig för den här i riket.

I prop. 1955:87 till dåvarande lagen om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket, uttalade föredragande statsrådet (s. 64) att korrigeringsregeln inte skulle tillämpas för att korrigera felaktigheter vid transaktioner mellan utländska bolag och deras svenska filialer utan sådana skulle i stället åtgärdas med stöd av de allmänna reglerna för beräkning av beskattningsbar inkomst.

Royaltyersättningar

En i utlandet hemmahörande mottagare av royaltyersättning från Sverige är skattskyldig enligt svensk intern rätt (3 kap. 18 § 2 st. och 6 kap. 11 § IL. Detta medför att korrigeringsregeln inte är tillämplig i ett sådant fall. Regeln är däremot tillämplig på det motsatta fallet, t.ex. vid royaltybetalning från ett utländskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag.

En annan sak är att Sverige i ett stort antal av de skatteavtal som

träffats med andra länder har avstått från beskattningsrätten till royaltybetalningar till förmån för den stat där mottagaren har sitt hemvist. Av 14 kap. 19 § IL framgår numera uttryckligen att regeln är tillämplig i det fallet.

Att den del av en betalning som avviker från marknadsmässig royalty kan vara att betrakta som annat än royalty framgår av avsnitt 8.3.4 under artikel 12.

Beviskrav

4) Det ska på *sannolika skäl* antas att den felaktiga prissättningen beror på *ekonomisk intressegemenskap* mellan parterna. Detta grundläggande beviskrav måste det allmännas företrädare alltid iaktta innan en inkomstkorrigering kan vidtas.

Regeln var mycket kontroversiell när den infördes och i de ursprungliga förarbetena uttrycktes farhågor över dess tillämpning. Vid utformningen av regeln krävdes också att inkomstberäkningen "uppenbarligen" varit felaktig och att denna lett till en "avsevärt" lägre redovisad vinst. Dessutom ansågs regeln endast vara tillämplig på inkomstöverföringar från svenska dotterbolag till utländska moderbolag.

Särskild försiktighet

Vid en modifiering av regeln år 1965 ansågs det motiverat att bättre bringa den i överensstämmelse med innehållet i skatteavtalen för att fullt ut kunna utnyttja de befogenheter avtalen tillskrev Sverige. Uttrycken "uppenbarligen" och "avsevärt" avskaffades därför och det gjordes klart att regeln också var til??lämplig på transaktioner mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. I sistnämnda hänseende föreskrevs dock i anvisningarna till korrigeringsregeln i dåvarande 43 § 1 mom. KL ett krav på att SKV skulle iaktta *särskild försiktighet* vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kunde påverka prissättningen i sådana fall. Orsaken härtill var att sannolikheten för att det förelåg en otillbörlig vinstdisposition ansågs större vid transaktioner mellan utländska moderbolag och svenska dotterbolag än vid det omvända förhållandet. I betänkandet SOU 1964:29 uttalade Skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m. följande (s. 115):

> Den låga prissättningen kan vara nödvändig för att möjliggöra för dotterbolaget att bygga upp en marknad i utlandet, och dotterbolaget redovisar kanske trots de låga inköpspriserna inte några vinster. Detta gäller framför allt under uppbyggnadsskedet. I den mån den låga prissättningen är nödvändig för att ge dotterbolaget täckning för dess löpande kostnader kan någon erinran mot prissättningen inte göras. Moderbolaget skulle haft samma kostnader, om försäljningen skett utan dotterföretaget såsom mellanhand.

Det har visat sig vara svårt att på grund av sekretessbestämmelser få fram uppgifter om ägarförhållanden till företag i framför allt lågskatteländer. Vid 1983 års ändring av korrigeringsregeln mildrades därför kravet på SKV i detta hänseende.

Föredragande statsrådet uttalade bl.a. följande i prop. 1982/83:73 s. 11 f.:

Sannolika skäl

> Vid bedömningen av vad som skall anses utgöra sannolika skäl för att intressegemenskap skall föreligga bör den oriktiga prissättningen som sådan kunna utgöra en indikation för att intressegemenskap råder. Det är dock inte tillräckligt att bara konstatera eller göra sannolikt att intressegemenskap föreligger; det måste också finnas ett samband mellan intressegemenskapen och den oriktiga prissättningen. Det kan nämligen förekomma att till synes "felaktig" prissättning beror på annat än intressegemenskap. Jag tänker exempelvis på fallet då ett företag vill introducera en vara på en ny marknad eller liknande fall. Det är då vanligt att företaget, i varje fall under en kortare tid, tillämpar en prissättning på varan som inte ger tillräcklig vinst eller full kostnadstäckning. Det kan också förekomma att en vara på en marknad måste säljas till lägre pris än på en annan, beroende på konkurrenssituationen. I sådana fall skall alltså ingen inkomstjustering ske. I det framlagda förslaget har bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskap i princip lagts på näringsidkaren. Detta är naturligt, eftersom denne bör ha lättare än skattemyndigheterna att ta fram uppgifter som förklarar en prisavvikelse. Härvid bör enligt min mening skattemyndigheterna acceptera att priserna kan variera från marknad till marknad utan att detta nödvändigtvis beror på intressegemenskap. Jag vill alltså betona, att en viss försiktighet måste iakttas vid de jämförelser som här kan komma i fråga. I nuvarande stycke 2 av anvisningarna till 43 § KL finns en erinran om att särskild försiktighet skall iakttas vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag så att prisjustering inte äger rum i de fall avvikelsen beror på affärsmässiga skäl. Med hänsyn till den uppmjukning av det allmännas bevisskyldighet som jag nu föreslår i 43 § 1 mom. KL bör nämnda stycke utgå. Bevissituationen blir alltså i fortsättningen densamma för alla näringsidkare.

Bevisbördan

Sammanfattningsvis kan en vid första påseende oriktig prissättning antas vara föranledd av att intressegemenskap råder mellan parterna. SKV har därmed fullgjort sin primära bevisskyldighet. Näringsidkaren kan då antingen göra gällande att intressegemenskap inte råder, varigenom den nämnda presumtionen inte föreligger, eller visa att den till synes oriktiga prissättningen inte beror på intressegemenskapen utan är motiverad av affärsmässiga skäl, dvs. att han agerat i enlighet med armlängdsprincipen. Bevisbördan för att prissättningen beror på annat än intressegemenskap åvilar näringsidkaren.

Det krav på särskild försiktighet vid bedömningen av affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag som tidigare fanns i anvisningarna till korrigeringsregeln togs således bort. När det betonas att viss försiktighet ska iakttas sker detta i samband med ett konstaterande att prissättningen är beroende av en mängd olika faktorer och att priserna kan variera från marknad

till marknad utan att prisavvikelsen i det enskilda fallet nödvändigtvis behöver bero på intressegemenskap (se avsnitt 3.5.2.2).

Det torde således vara svårigheten att fastställa ett rättvisande marknadspris som bör föranleda försiktighet.

Företagens medverkan i utredningen

En fråga som nära sammanhänger med bevisbördan är företagens skyldighet att lämna erforderliga uppgifter under SKV:s utredningsfas. Föredragande statsrådet underströk i prop. 1965:126 (s. 60) att det förhållandet, att bevisbördan för oriktig prissättning i princip lagts på taxeringsmyndigheterna, inte fritar företagen från att lämna den information som krävs vid utredningen.

OECD:s synpunkter på företagens medverkan i en prissättningsutredning finns nedan i avsnitt 3.5.1.5.

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet) framhöll KRNS följande om bevisbördans placering och företagens medverkan vid en internprissättningsutredning:

> Vid tillämpningen av 43 § 1 mom. KL i den lydelse, som lagrummet hade under de beskattningsår det nu gäller, är det det allmänna som primärt har bevisbördan för att de förutsättningar, som stadgandet uppställer för korrigering av den skattskyldiges inkomst, är uppfyllda. Beviskravets styrka är den som allmänt gäller i skattemål. Vid den närmare bedömningen blir bevisbördans fördelning mellan det allmänna och den enskilde i viss mån nyanserad. Såsom framgår av förarbetena till bestämmelsen medför den omständigheten, att bevisbördan i princip ligger hos taxeringsmyndigheterna, inte att företagen fritas från skyldigheten att lämna de upplysningar och det material som behövs för bedömningen av om paragrafen är tillämplig. Underlåter den skattskyldige utan godtagbara skäl att uppfylla denna uppgiftsskyldighet kan detta enligt kammarrättens mening lända honom till nackdel vid bevisbedömningen.

Enligt föredragande statsrådets uttalande i prop. 1982/83:73 var avsikten med ändringen av korrigeringsregeln år 1983 att sänka det allmännas bevisskyldighet så att bevissituationen blev densamma för alla näringsidkare. Det finns således anledning anta att beviskravets styrka vid tillämpning av korrigeringsregeln är den som allmänt gäller för skattemål. Detta bör gälla såväl SKV:s primära bevisbörda för oriktig prissättning som näringsidkarens invändningar om t.ex. kompenserande inslag vid prissättningen.

Vidare riskerar, enligt KR, en näringsidkare som utan anledning undandrar sig att lämna relevanta uppgifter att bli negativt behandlad i bevishänseende. KR:s uppfattning ansluter nära till vad föredragande statsrådet anfört såväl i prop. 1965:126 som i prop. 1982/83:73.

Regeringen har givit SKV i uppdrag att göra den utredning som behövs för att införa regler om informations- och dokumentationsskyldighet avseende prissättning av internationella företags

koncerninterna transaktioner. Uppdraget har redovisats i RSV Rapport 2003:5, Skyldighet för internationellt verksamma företag att lämna uppgifter om internpriser.

Svensk rättspraxis

Vid tolkning av rättspraxis bör beaktas att så gott som samtliga avgöranden av RR avser tillämpningen av korrigeringsregeln i den lydelse lagrummet hade efter lagändringen 1965, men före ändringen år 1983. Rättsfallen har dessutom oftast avsett konstellationen svenska moderbolag – utländska dotterbolag, för vilka särskild försiktighet föreskrevs i den tidigare versionen av korrigeringsregeln.

3.5.1.3 En jämförelse med korrigeringsregeln i OECD:s modellavtal

Artikel 9 i OECD:s modellavtal innehåller regler som tar sikte på transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Artikeln har i den svenska översättningen av 1977 års modellavtal följande lydelse.

> 1. I fall då
> a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller
> b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iakttas följande.
> Om mellan företagen ifråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

Materiella skillnader

I materiellt hänseende är den interna korrigeringsregeln mer begränsad än motsvarande regel i modellavtalet och många skatteavtal. Exempelvis omfattar som nämnts den svenska korrigeringsregeln inte filialfall, vissa royaltybetalningar och inte heller underkapitalisering. Modellavtalets motsvarighet torde däremot omfatta samtliga dessa typer av transaktioner.

3.5.1.4 OECD-rapporter

Riktlinjer från OECD

I skatteavtalen finns i allmänhet korresponderande regler som bygger på den nämnda armlängdsprincipen. Till hjälp vid tolkning av artikel 9 i OECD:s modellavtal har skattekommittén (CFA) inom OECD tidigare givit ut rapporterna *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979) och *Three Taxation Issues* (1984). Båda finns i svensk översättning från år 1987 respektive år 1991.

1995 års riktlinjer

På grund av utvecklingen inom internprissättningsområdet hos vissa medlemsstater inom OECD, speciellt i USA, inleddes under 1994 en översyn av tidigare utgivna rapporter. I juni 1995 antog CFA de första fem kapitlen i *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, fortsättningsvis benämnda riktlinjerna. Dessa har för närvarande följande innehåll.

	Glossary	**(Ordlista)**
Kapitel I:	The Arm´s Length Principle	(Armlängdsprincipen)
Kapitel II:	Traditional Transaction Methods	(Traditionella metoder)
Kapitel III:	Other Methods	(Övriga metoder)
Kapitel IV:	Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes	(Administrativa sätt att undvika och lösa internprissättningstvister)
Kapitel V:	Documentation	(Dokumentation)
Kapitel VI:	Special Considerations for Intangible Property	(Speciella överväganden beträffande immateriella tillgångar)-
Kapitel VII:	Special Considerations for Intra-Group Services	(Speciella överväganden beträffande koncerninterna tjänster)
Kapitel VIII:	Cost Contribution Arrangements	(Arrangemang för kostnadsfördelning)

Bilagor med bl.a. riktlinjer om Advance Pricing Arrangements och exempel som illustrerar beräkningen av ett restvärde vid tillämpningen av vinstfördelningsmetoden (se avsnitt 3.5.3) och värdering av immateriella tillgångar.

Avsikten är att riktlinjerna ska utökas med ytterligare avsnitt beträffande områden inom vilka behov av vägledning anses stort. Exempel på ämnen som kan förväntas bli uppmärksammade är fasta driftställen, underkapitalisering, lån, särskilda branscher som banker och försäkringsbolag samt frågor om s.k. global trading.

Riktlinjernas syfte

Riktlinjerna tjänar flera syften. De ska bl. a.

– hjälpa multinationella företag och skattemyndigheter genom att ge vägledning och metoder för att lösa internprissättningsfall,

– bidra till att lösa internprissättningsfall vid ömsesidiga över-

enskommelser och vid eventuella skiljeförfaranden,

– användas när en korresponderande justering sker enligt artikel 9 p. 2 i OECD:s modellavtal.

Följsamhet

OECD:s medlemsstater liksom de multinationella företagen uppmanas att följa riktlinjerna. OECD:s harmoniseringssträvanden medför att risken för dubbelbeskattning minskar. RR har i Shelldomen (se avsnitt 3.5.9) uttalat att 1979 års rapport visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med korrigeringsregeln, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller.

OECD har i 1998 års rapport om Harmful Tax Competition uppmanat medlemsstaterna att följa riktlinjerna och därigenom avstå från underlåta att tillämpa dem på ett sätt som skulle kunna medföra skadlig skattekonkurrens.

3.5.1.5 Dokumentation

Företagens medverkan

OECD framhåller att även om skattemyndigheterna har bevisbördan för att prissättningen avvikit från armlängdsnormen förtar det inte den skattskyldige att lämna relevant dokumentation över sin prissättning. Riktlinjerna tar upp de krav skattemyndigheterna kan ställa på företagen i detta hänseende. Kapitlet lämnar också vägledning till företagen vilken typ av dokumentation som är mest betydelsefull när det gäller att visa att företaget tillämpar armlängdspriser.

Ett viktigt påpekande som görs är att företagen bör bestämma internpriset för en viss transaktion i enlighet med armlängdsprincipen baserad på den information som var tillgänglig vid transaktionens genomförande. Detta innebär att de skattskyldiga bör överväga om prissättningen är godtagbar för skatteändamål innan transaktionen genomförs. OECD anser att prissättningen bör ske med utgångspunkt i samma sunda affärssed som präglar företagets övriga affärsbeslut. Detta innebär att det kan förväntas att företaget upprättar eller åberopar särskilt material angående prissättningen, dvs. en skriftlig internprissättningspolicy (punkt 5.4). En sådan policy kan innehålla en beskrivning och analys av koncerntransaktioner i förhållande till jämförelsetransaktioner samt en motivering till vald prissättningsmetod.

OECD påpekar emellertid att kravet på dokumentation bör ställas i relation till kostnaden för att ta fram denna. I riktlinjerna uppmanas också skattemyndigheterna och företagen att samarbeta när det gäller dokumentationsfrågor. Detta för att undvika överdrivna dokumentationskrav respektive information som inte är

relevant för bedömning av prissättningsfrågor.

Under p. 5.17 i riktlinjerna redovisas vilken grundläggande information som behövs för att göra det möjligt att analysera prissättningen, t.ex.:

– vilka företag som är involverade i den granskade transaktionen,

– vilka funktioner som utövas inom respektive företag,

– tillgängliga uppgifter om oberoende företag som bedriver liknande verksamhet och företar likartade transaktioner.

Ytterligare information om den undersökta transaktionen som kan behövas är t.ex.:

– dess beskaffenhet och inneboende förutsättningar,

– hur produkter och tjänster förs mellan berörda företag,

– de ekonomiska villkor som ligger till grund för transaktionen,

– anläggningstillgångar som använts för transaktionen,

– ev. förändringar eller omförhandlingar av gällande avtalsvillkor.

I p. 5.18 beskrivs vilken typ av information som kan vara nyttig att känna till beträffande *varje företag* som ingår i den undersökta transaktionen. Denna kan bestå i t.ex.:

I en beskrivning av verksamheten,

II en beskrivning av organisationsstrukturen,

III en beskrivning av företagets ägarstruktur,

IV uppgifter om omsättning och operativt rörelseresultat för de senaste åren,

V omfattningen av den skattskyldiges transaktioner med utländska koncernföretag, t.ex. varuförsäljning, tillhandahållna tjänster, hyra (leasing) av materiella tillgångar, nyttjande och överföring av immateriella tillgångar samt räntevillkor på koncerninterna lån.

3.5.2 Tillämpning av armlängdsprincipen

3.5.2.1 Inledning

Vid taxeringen av företag som ingår i en multinationell koncern möter skatteförvaltningen en rad spörsmål. Utredningsläget är ofta mycket komplicerat och materialet är regelmässigt både om-

fattande och svåråtkomligt. Ett allmängiltigt problem är att fastställa ett armlängdspris vid affärer som inte förekommer mellan andra företag än koncernföretag. En komplikation av annat slag är att bedömningen i andra länder kan avvika från den som SKV gör och att en inte önskvärd internationell dubbelbeskattning därvid kan uppkomma.

Vid en analys av internpriser är det nödvändigt att transaktioner med närstående företag bedöms utifrån det slag av transaktion som det är fråga om.

I nedanstående framställning har indelningen gjorts enligt följande:

– varor,

– tjänster,

– finansiella transaktioner,

– hyra, leasing,

– immateriella tillgångar.

I samband med att en huvudprestation utförs tillkommer ofta kompletterande tjänster. I de fall dylika biprestationer ingår i en transaktion bör dessa normalt bedömas utifrån vad som gäller för huvudprestationen.

3.5.2.2 Armlängdsprincipens tillämpning

I det första kapitlet av riktlinjerna finns en allmän genomgång av hur armlängdsprincipen bör tillämpas. Denna beskrivning är mer omfattande än i 1979 års rapport. Nedan tas de viktigaste punkterna upp.

Analys av jämförbarhet

Tillämpningen av armlängdsprincipen utgår från transaktioner mellan närstående parter som ska jämföras med transaktioner som förekommer mellan oberoende parter. För att en jämförelse ska kunna ske bör de specifika karakteristiska särdragen vara tillräckligt jämförbara. Om det finns prispåverkande skillnader mellan transaktionerna kan en jämförelse ändå ske, förutsatt att skillnaderna kan beräknas med någorlunda säkerhet.

För att varuförsäljningar ska kunna jämföras måste varorna ha omsatts på marknader som är jämförbara och att hänsyn tagits till kvantitets- och kvalitetsskillnader. Viktiga särdrag för varor är bl.a. varans form, utseende, kvalitet, kvantitet, utbud och tillgänglighet.

När det gäller tjänster bör dessa vara av likartat slag och tillhandahållna i ungefär samma mängd för att en jämförelse ska

kunna ske.

Hänsyn kan vidare behöva tas till om någon speciell affärsstrategi tillämpats beträffande de undersökta transaktionerna, t.ex. marknadsbearbetningsstrategier.

Funktionsanalys

OECD menar att det ekonomiska resultatet vid affärer mellan oberoende företag är en avspegling av de funktioner (inkluderat de tillgångar och den risk som ingått) som varje företag utför och bidrar med. Därför bör man på liknande sätt undersöka vilka funktioner som varje part i närståendetransaktioner har bidragit med. Konkret försöker man i en funktionsanalys identifiera och jämföra de ekonomiskt mest betydelsefulla aktiviteterna och åtagandena som utförs av oberoende företag respektive hos närstående företag. Att analysera kontraktsvillkor utgör t.ex. en del av en funktionsanalys. I avsnitt 3.5.3 redovisas hur en funktionsanlys kan genomföras.

Godtagande av faktiska affärshändelser

Skattemyndigheten bör givetvis i normalfallet utgå från de faktiskt företagna transaktionerna och lägga dessa till grund för en jämförelse med en transaktion mellan oberoende företag. Avvikelse från denna grundprincip kan dock ske i två speciella fall. För det första när den ekonomiska innebörden av en transaktion avviker från dess form, t.ex. när ett lån i realiteten utgör eget kapital. För det andra när innebörd och form visserligen överensstämmer med varandra men där närståendeavtalet, sett i sin helhet, avviker från vad oberoende företag, som agerar på ett kommersiellt och rationellt sätt, skulle ha överenskommit och att dessa åtgärder i praktiken omöjliggör för skattemyndigheten att bestämma ett korrekt armlängdspris.

Paketöverenskommelser

I affärslivet förekommer inte sällan att ett avtal samtidigt omfattar flera olika slag av prestationer, s.k. paketöverenskommelser (package deal). Utgångspunkten i riktlinjerna är att man i första hand bör dela upp transaktionerna på olika delprestationer för att utifrån dessa bedöma prissättningen. Om detta inte är möjligt, därför att de olika delarna hör samman, får man behandla kombinationsavtalet som en enhet. Som exempel nämns långtidskontrakt avseende leverans av varor eller tjänster tillsammans med rätten att utnyttja en immateriell tillgång.

Armlängdsintervall

OECD framhåller att internprissättning inte utgör någon exakt vetenskap. Detta innebär i många fall att en prissättningsutredning kan resultera i ett intervall av värden, där alla värden är lika tillförlitliga. Riktlinjerna lämnar inget besked hur stort detta intervall kan vara. Det framhålls dock att man bör bortse från värden som markant avviker från övriga värden då detta kan tyda på att dessa bygger på data som inte är helt tillförlitliga.

Användandet av data från flera år

För att erhålla en så fullständig bild som möjligt av fakta och omständigheter angående prissättningen mellan närstående företag är det ofta nödvändigt att ta del av data och information både från det granskade året och tidigare år, jfr RR:s ställningstagande och diskussion i RÅ 1991 ref. 107 angående beskattningsårets slutenhet, se avsnitt 3.5.9.

Upprepade förluster

Det kan finnas skäl för skattemyndigheterna att granska koncerner där vissa företag ständigt redovisar förluster samtidigt som andra koncernföretag redovisar vinst. Förlusterna kan i vissa fall vara ett resultat av en medveten affärsstrategi t.ex. när ett företag tillämpar låga priser i en strävan att ta marknadsandelar eller slå sig in på en ny marknad.

Andra faktorer

Generellt bör hänsyn tas till annan lagstiftning som påverkat prissättningen på den aktuella marknaden, t.ex. vid priskontroll eller valutareglering.

Prissättning på varor är inte bara intressant för skatteändamål utan också för tulländamål. Den prissättning som används för tulländamål kan ibland vara användbar vid armlängdsbedömningar och kanske speciellt den information om den granskade transaktionen som tullmyndigheten har tillgång till. Emellertid måste man beakta att tullvärderingen bygger på andra regler än vad som gäller i skattesammanhang.

3.5.2.3 De traditionella transaktionsbaserade metoderna

Transaktionsbaserade metoder

När internpriser analyseras med utgångspunkt i armlängdsprincipen rekommenderar OECD först och främst tre traditionella transaktionsbaserade metoder eftersom de anses vara det mest direkta sättet att fastställa ett armlängdspris. I förhållande till 1979 års rapport har riktlinjerna utökats med en exemplifiering av metodernas tillämplighet. I avsnitt 3.5.3 beskrivs nedanstående metoder ur praktisk synvinkel.

Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden (comparable uncontrolled price method) utgår från marknadspriset för jämförbara varor, tjänster, krediter osv.

Återförsäljningsprismetoden

Återförsäljningsprismetoden (resale price method) är en indirekt metod för att fastställa marknadspriset på grundval av ett slutligt försäljningspris till en oberoende part, från vilket avdrag görs för kostnader och ett marknadsmässigt vinstpåslag.

Kostnadsplusmetoden

Kostnadsplusmetoden (cost plus method) är likaledes en indirekt metod som utgår från kostnaden att producera eller köpa varan, tjänsten el. dyl. med tillägg för varje koncernleds kostnader och ett marknadsmässigt vinstpåslag.

3.5.2.4 Övriga metoder

Vinstmetoder

Det är ibland nödvändigt att tillgripa andra lämpliga beräkningssätt vid en utredning om internpriser, förutsatt att de står i överensstämmelse med armlängdsnormen. Ibland kan det visa sig att de traditionella transaktionsbaserade metoderna inte är framkomliga eller att de behöver verifieras med ytterligare någon metod. I detta syfte har OECD i riktlinjerna infört två nya metoder, som gemensamt kallas transaktionsbaserade vinstmetoder.

Tanken är att dessa metoder ska användas som en sista utväg när de traditionella metoderna inte kan användas av olika orsaker.

Vinstfördelningsmetoden (PSM)

Den ena, vinstfördelningsmetoden (the profit split method, PSM) innebär att en intern koncernvinst som uppkommit vid en koncerntransaktion fördelas mellan berörda koncernföretag på ett ekonomiskt välgrundat sätt.

Nettomarginalmetoden (TNMM)

Den andra vinstmetoden som OECD har accepterat kallas nettomarginalmetoden (the transactional net margin method, TNMM) och innebär att ett företags nettovinstmarginal som uppstår vid en transaktion med ett närstående företag relateras till en bas (t.ex. kostnader, omsättning och tillgångar).

Rangordning mellan metoderna

Transaktionsbaserade metoder har företräde framför vinstmetoderna. Bland de transaktionsbaserade räknas marknadsprismetoden som huvudmetod, eftersom den utgör den mest direkta tillämpningen av armlängdsprincipen.

Emellanåt saknas representativa jämförbara transaktioner eller ett underlag som inte är tillräckligt tillförlitligt. I dessa fall kan vinstmetoderna vara användbara, men bör normalt betraktas som en sista utväg att bestämma ett armlängdspris. De kan dock alltid ingå som en delmoment i en ytterligare utredning. Det är ofta en fördel om mer än en metod kan användas för att bekräfta en prisanalys. Bland vinstmetoderna har vinstfördelningsmetoden prioritet före nettomarginalmetoden.

3.5.3 Varor

Marknadsprismetoden

Armlängdspriset på varor fastställs med ledning av jämförbara transaktioner mellan köpare och säljare som inte är närstående. Sådana marknadspriser kan innefatta försäljningar från det undersökta företaget till oberoende köpare (s.k. intern jämförelsetransaktion) likaväl som försäljningar mellan oberoende företag som i alla avseenden är fristående från det undersökta företaget (extern jämförelsetransaktion).

För att en försäljning av varor mellan oberoende parter ska kunna

användas som en jämförelsetransaktion i förhållande till en närståendetransaktion krävs att den förstnämnda är representativ. Därvid krävs att transaktionen avser varor som omsatts på marknader som är jämförbara och att hänsyn tagits till kvantitets- och kvalitetsskillnader. Sålunda kan priset på varor som omsatts på långtidskontrakt i många fall avvika från priset på samma slag av varor som har sålts på korttidskontrakt. Olikheter i pris kan förekomma på samma slag av varor vid t.ex. geografiskt skilda marknader. För att priset ska vara jämförbart är det vidare nödvändigt att försäljningstransaktionerna som ska jämföras härrör från samma marknadsled och tidsperiod. Av naturliga skäl kan priser i partihandelsled inte utan vidare jämföras med priser i t.ex. detaljhandelsled. Vid prisjämförelser är det viktigt att även beakta olika kontraktsvillkor som kredittid, valuta o.dyl. Dolda rabatter av avsevärd storlek kan t.ex. ges genom en förlängning av kredittiden utöver vad som normalt förekommer på marknaden.

Olikheter av skilda slag mellan jämförelsetransaktionen och den undersökta närståendetransaktionen godtas förutsatt, att skillnadernas inverkan på priset kan beräknas med någorlunda säkerhet.

Prisintervall

På en marknad där full jämförbarhet i alla avseenden kan sägas råda förekommer ofta olika priser, vilka kan sägas bilda ett prisintervall. Orsakerna till en sådan prisspridning kan vara flera, t.ex. olika marknadsaktörers förväntningar om framtiden, aktörernas tillgång till marknadsinformation, osv. Även om prisintervall kan accepteras är det inte armlängdsmässigt när närståendes priser ständigt är belägna i intervallets övre eller undre del. Förekomsten av ett prisintervall hindrar inte att man som armlängdspris utgår från genomsnittsberäkningar av ett sådant intervall.

Vid affärer mellan närstående företag förekommer ibland att prissättning på varor och tjänster sker med ledning av den faktiska kostnaden trots att ett godtagbart marknadspris finns. Avviker ett sådant kostnadsbaserat internpris från gällande marknadspris är detta ett klart avsteg från armlängdsprincipen.

Återförsäljningsprismetoden

Återförsäljningsprismetoden är en indirekt väg att fastställa armlängdspriset och utgår från det pris för vilket en produkt, som köpts från en närstående säljare, säljs vidare till en oberoende köpare. Detta pris minskas sedan med en handelsmarginal som motsvarar det belopp med vilket återförsäljaren söker täcka sina kostnader inklusive ett vinstpåslag. Vad som återstår efter avdrag för handelsmarginalen kan betraktas som ett armlängdspris för den ursprungliga överlåtelsen inom koncernen.

Ett typiskt exempel då metoden är användbar är när ett tillverkande företag sålt en vara till ett närstående försäljningsföretag och sistnämnda företag utan förädling av varan säljer den vidare

till oberoende part. Metoden är mindre användbar då förädling eller annan åtgärd (t.ex. genom att tillföra ett inarbetat varumärke) gett en vara väsentligt ökat värde i återförsäljarledet. Svårigheten med metoden ligger främst i att beräkna eller uppskatta en korrekt handelsmarginal. Ett återförsäljningspris är mest användbart om det tidsmässigt ligger nära den kontrollerade försäljningen. Ju längre tid som förflyter mellan de två tillfällena, desto mer sannolikt är det att andra faktorer, kostnader, växelkurser etc., måste beaktas vid jämförelsen.

Kostnadsplus-metoden

Armlängdspriset mellan säljaren och den närstående köparen beräknas vid tillämpning av *kostnadsplusmetoden* med utgångspunkt i säljarens kostnad för anskaffande av råvaror/halvfabrikat samt produktionskostnaden för den färdiga produkten med tillägg för skälig vinst. Man utgår här från en verifierad kostnad (marknadspris) och lägger sedan till varje produktionsleds olika kostnader. Till dessa kostnader läggs en marknadsmässig vinstmarginal som beräknas med ledning av statistik eller andra uppgifter från oberoende företag.

I det praktiska livet är metoden ofta användbar. Metoden är dock kostnadsinfluerad, vilket innebär att den beaktar marknadens svängningar mindre väl. Det kan ibland vara svårt att fastställa ett relevant kostnadstillägg eftersom metoderna för kostnadsredovisning inte är enhetliga utan varierar från land till land. Vid fastställande av ett dylikt kostnadsstillägg är det viktigt att tillse att inte bara de direkta kostnaderna medtas utan också att indirekta kostnader beaktas. Genom att kostnader och verksamhetsvolymer normalt fluktuerar är det vidare nödvändigt att utgå från genomsnittsberäkningar.

Vinstmetoder

Som tidigare nämnts kan det föreligga svårigheter att tillämpa de traditionella transaktionsbaserade metoderna i det enskilda fallet, särskilt om de undersökta transaktionerna är mycket sammansatta. Det kan också vara så att det saknas jämförbara transaktioner mellan fristående företag eller att tillgängliga uppgifter inte är tillräckligt tillförlitliga. Även om företag inte brukar sätta priser som baseras på någon vinstmetod kan vinstmarginaler vara en relevant faktor i utredningsarbetet. Svårigheterna att hitta jämförbart material får dock inte leda till att vinstmetoderna tillämpas med automatik och självfallet kan beskattningsutfallet inte enbart bestämmas utifrån en högre eller lägre lönsamhet hos företaget än genomsnittet bland oberoende företag.

Vinstfördelnings-metoden

Vid tillämpning av *vinstfördelningsmetoden* fastställs först den koncernvinst som uppkommer genom att två eller flera koncernföretag samarbetar i en viss transaktion (t.ex. tillverkning och försäljning av varor). Därefter ska den sammanlagda transak-

tionsvinst som dessa koncernföretag uppnått genom samarbetet fördelas på ett sätt som man kan anta skulle ha skett i ett armlängdsavtal, dvs. om företagen inte varit närstående.

Vinstfördelningen kan enligt riktlinjerna antingen beräknas enligt bidragsmetoden (contribution analysis) eller restvärdemetoden (residual analysis). Vid bidragsmetoden fördelas den framräknade totala transaktionsvinsten baserad på det relativa värdet av de funktioner som respektive företag bidrar med. Vid restvärdemetoden erhåller varje koncernföretag, som är involverad i den specifika transaktionen, så mycket av vinsten som svarar mot den normala avkastningen. Därefter fördelas den resterande delen av vinsten i förhållande till hur oberoende företag skulle ha fördelat ett sådant överskott. I riktlinjerna framhålls särskilt att eftersyn bör undvikas vid tillämpning av denna metod.

I riktlinjerna redovisas för- och nackdelar med metoden. En fördel är att den inte kräver direkta jämförelsetransaktioner. Fördelningen av vinsten bygger i hög grad på de funktioner som respektive företag bidrar med. Metoden förutsätter såväl uppgifter från utländska koncernföretag som en noggrant utförd funktionsanalys.

Exempel i OECD:s riktlinjer

I bilaga till riktlinjerna (s. AN-11) ges ett exempel på hur vinstfördelningsmetoden fungerar. Syftet med exemplet är att åskådliggöra hur bidragsmetoden kan användas för att fördela en transaktionsvinst mellan koncernföretag vid försäljning av en produkt med unik teknologi:

> 1. Framgången för en elektronisk produkt är hänförlig till dess innovativa tekniska design både vad gäller den elektroniska processen och dess huvudkomponent. Komponenten är utvecklad och tillverkad av koncernföretaget A varefter den överlåts till koncernföretaget B som utvecklar, tillverkar och monterar resterande del av produkten. Produkten överlåts därefter till koncernens distributionsföretag C. Tillgänglig information sammanställd enligt återförsäljningsprismetoden visar att C:s distributionsfunktion och de risker verksamheten är förknippad med har ersatts på ett rimligt sätt vid produktförsäljningen mellan företagen B och C.
>
> 2. Den mest tillförlitliga metoden för att prissätta den komponent som överförs från A till B är marknadsprismetoden förutsatt att prisinformation om jämförbara transaktioner finns att tillgå. Se punkt 2.7 av riktlinjerna. Eftersom produkten innehåller den unika teknologin som A utvecklat är det inte möjligt att finna representativa jämförelsetransaktioner (efter att tillräckliga funktions- och jämförelseanalyser har skett) för att beräkna ett korrekt armlängdspris som A kan betinga sig vid försäljning av produkten till koncernföretaget B.
>
> En beräkning av avkastningen på A:s tillverkning (beräknat utifrån tillverkningskostnaden) kan emellertid ge en uppskattning av det vinstelement vilket skulle ersätta A:s tillverkningsfunktion. Detta utan att hänsyn tas till det vinstelement som är hänförligt till det immateriella värde som ligger i den tillverkade produkten. En motsvarande beräkning kan genomföras för B:s tillverkning (beräknat utifrån tillverkningskostnaden) som en uppskattning av den del av B:s vinst som är hänförlig till företagets till-

verkningsfunktionen med bortseende från det vinstelement som är hänförligt till den immateriella tillgången. Eftersom B:s försäljningspris till C är känt och är accepterat som armlängdspris kan den resterande vinst som uppstått hos A och B vid exploatering av respektive immateriell egendom bestämmas. Se punkterna 3.5 och 3.19 i riktlinjerna. Vid detta utredningsstadie är den andel av resterande vinst som är hänförlig till respektive företag dock obestämd.

3. Den resterande vinsten kan fördelas med utgångspunkt i en analys av de omständigheter och fakta som indikerar hur ytterligare ersättningar kan fördelas mellan företag i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Se punkt 3.19 av riktlinjerna. FoU-aktiviteterna för varje bolag är inriktade mot samma typ av produkter och har också tillskapats för samma ändamål varför företagens FoU-utgifter tillförlitligen kan användas för att mäta värdet av respektive företags relativa bidrag till produktens immateriella värde. Det innebär att varje bolags bidrag till produktens innovativa teknologi kan mätas som deras relativa utgifter för FoU. Om A:s FoU-utgifter uppgår till 15 och B:s till 10, kan överskottet därför delas upp efter förhållandet 3:2.

4. Nedanstående sifferuppställning kan göras av exemplet ovan

a) Resultatsammanställning för A och B

	A	B
Försäljning	50	100
Varor	- 10	- 50
Tillverkningskostnader	- 15	- 20
Bruttovinst	25	30
FoU-kostnader	- 15	- 10
Övriga rörelsekostnader	- 10	- 10
Nettoresultat	0	10

b) Bestämning av tillverkningens “normalavkastning” för A och B samt beräkning av resterande vinst

Det är allmänt känt i de båda länderna att oberoende tillverkare utan innovativ immateriell egendom kan uppnå en avkastning räknat på tillverkningskostnaden (exklusive varukostnader) om 10 % (relationen nettoresultat till direkta och indirekta tillverkningskostnader). Se punkt 3.19 i riktlinjerna. A:s tillverkningskostnader är 15 och avkastningen uppgår således till 1,5. B:s motsvarande kostnader uppgår till 20 varför avkastningen av tillverkningen för B kan beräknas till 2. Resterande resultat uppgår härefter till 6,5 vilket uppnås genom att den totala tillverkningsvinsten på 3,5 avräknas från det totala nettoresultatet på 10.

c) Fördelning av resterande vinst

Den inledande fördelningen av det totala resultatet (1,5 till A och 2 till B) ersätter tillverkningsfunktionerna hos A och B, men speglar inte värdet av företagens respektive FoU-verksamhet som har resulterat i en teknologiskt avancerad produkt. Överskottet kan därför fördelas mellan A och B i förhållande till deras andel av den totala FoU-kostnaden. För detta exempel kan det skäligen antas att bolagens utgifter för FoU jämförelsevis återspeglar deras relativa bidrag till värdet av produktens innovativa teknologi. A:s FoU-utgifter är 15 och B:s är 10 vilket ger totala utgifter på 25. Överskottet är 6,5 vilket ska fördelas med 15/25 till A (3,9) och med 10/25 till B (2,6).

d) Omräknat resultat

A:s nettoresultat blir således 1,5 + 3,9 = 5,4

B:s nettoresultat blir således 2,0 + 2,6 = 4,6

Justerad resultatsammanställning för skatteändamål:

	A	B
Försäljning	55,4	100
Varor	- 10	- 55,4
Tillverkningskostnader	- 15	- 20
Bruttovinst	30,4	24,6
FoU-kostnader	- 15	- 10
Övriga rörelsekostnader	- 10	- 10
Nettoresultat	5,4	4,6

Kommentarer:

Syftet med redovisningen ovan är att på ett enkelt sätt exemplifiera hur restvärdemetoden fungerar. Exemplet utgör ingen tolkning av hur armlängdsprincipen ska tillämpas vid identifiering av jämförelsetransaktioner och vid bestämning av lämplig fördelning. Det är viktigt att de principer som exemplet försöker illustrera tillämpas på ett sådant sätt att fakta och omständigheter i varje enskilt fall beaktas. Särskilt bör noteras att fördelning av överskottet i den praktiska tillämpningen kan behöva förfinas när det gäller att identifiera och kvantifiera en lämplig bas för fördelningen. När basen utgörs av FoU-utgifter bör olikheter i FoU-verksamheten beaktas, detta på grund av att olika typer av FoU-verksamhet är förknippad med olika grad av risktagande, vilket i sin tur leder till olika nivåer av förväntad avkastning vid en armlängdssituation. Nivån på nuvarande FoU-utgifter behöver inte nödvändigtvis återspegla den del av vinsten som immateriell egendom, utvecklad eller anskaffad tidigare år, bidrar med.

Nettomarginal-metoden

Vid tillämpning av *nettomarginalmetoden* ska nettovinstmarginalen jämföras med en motsvarande marginal som det undersökta företaget uppnått vid transaktioner med t.ex. ett oberoende företag. Är detta inte möjligt kan nettovinstmarginalen hämtas från en jämförbar transaktion som ett oberoende företag uppnått. Emellertid kan en sådan nettovinstmarginal behöva justeras för att anpassas till skillnader mellan den undersökta transaktionen och den utvalda jämförelsetransaktionen.

En fördel med metoden är att nettovinstmarginalen inte i lika hög grad som priset påverkas av skillnader i karaktärsdrag på de jämförda transaktionerna. Den praktiska tillämpningen av metoden underlättas av att man endast behöver analysera en part.

Funktionsanalys

Ett centralt inslag i varje internprissättningsutredning är genomförandet av en s.k. *funktionsanalys*. För att kunna jämföra olika transaktioner med varandra krävs ingående kunskaper om inblandade parters verksamhet i olika avseenden. Det är därför nödvändigt att de olika företagens roller och funktioner klarläggs på ett tidigt stadium. Vid en sådan undersökning bör den formella och juridiska strukturen på företagsgruppen utrönas och jämföras med den reella strukturen på gruppen. Vidare måste placeringen

av olika funktioner bedömas. Hela tiden bör en återkoppling till och jämförelse ske med hur ett oberoende företag bedrivit motsvarande verksamhet.

En sådan analys försöker ge svar på följande frågor:

– Vilka affärer/tjänster osv. har utförts?

– Vilken funktion eller vilka funktioner i koncernen har varit involverad i dessa affärer?

– Vem eller vilka har stått ekonomisk risk eller risker med anledning av affärerna?

– Vilket är det ekonomiska värdet av varje funktion som utförts av respektive part?

– Används någon eller några immateriella tillgångar vid utförandet av funktionen?

– Vem har i så fall utvecklat den immateriella tillgången i fråga och vem betalar för utnyttjandet av densamma?

En funktionsanalys kan indelas i tre etapper – faktainsamling, riskanalys och identifiering av immateriella rättigheter.

Faktainsamling

Tillvägagångssättet inleds således med en faktainsamling. Vem gör vad, åt vem, till vilket värde och till vilken kostnad?

Vem/vilket företag eller vilka enheter svarar för

– inköp av råvaror eller färdigprodukter,

– tillverkning/sammansättning,

– forsknings- och utvecklingskostnader,

– marknadsföring,

– försäljning,

– distribution,

– finansiering,

– administration m.m.?

Det gäller med andra ord för den som gör analysen att klarlägga i vilken grad det är t.ex. ett svenskt moderbolag eller dess utländska dotterbolag som bör bära kostnaden för ovan uppräknade funktioner.

Riskanalys

Nästa fas i utredningen går ut på att fastställa vilka risker som föreligger och vem/vilka som ska bära dem. Detaljanalyser kan ofta ge svar på vilken av parterna i ett avtalsförhållande som haft fördel respektive nackdel av ett visst avtal eller typ av avtal. Det

kan röra sig om

– marknadsrisker,
– lagerrisker,
– FoU-risker,
– investeringsrisker,
– kreditrisker,
– valutarisker.

För att kunna få fram var de största marginalerna bör finnas gäller det med andra ord att bestämma var i koncernen de största riskerna ligger. Om t.ex. en återförsäljare tar ansvar för marknadsföringen av de produkter han saluför är det naturligt att denne också är berättigad till en högre ersättning än om samme återförsäljare skulle uppträda enbart som agent och få betalt för sina faktiska kostnader och samtidigt vara tillförsäkrad en på förhand bestämd ersättning för sina tjänster.

Identifiering av immateriella rättigheter

Analysens tredje steg tar fasta på var i transaktionskedjan de immateriella rättigheterna kan identifieras. Här ingår både civilrättsliga rättigheter som patent, varumärken, firmanamn, know-how m.m. samt tillgångar i form av utbildad personal, broschyrer och reklammaterial samt kund- och leverantörsregister.

Frågor som kan ställas är t.ex.:

– Vem har utvecklat produkten och produktionstekniken?
– Vem har utvecklat patent och varumärken?
– Hur värderas firmanamnet?
– Vem sköter den strategiska planeringen?
– Vem har stått för hithörande kostnader inom koncernen?

Jämförbara transaktioner

Sedan faktainsamling, riskanalys och identifiering av immateriella tillgångar skett återstår att bedöma jämförbara transaktioner. Den verklighetsbeskrivning som skett ger en bild av hur företaget eller koncernen arbetar. Här kan man få en uppfattning om ett utländskt företag arbetar med legotillverkning eller som ett reellt tillverkande företag. Skillnaden mellan dessa företagsformer kan vara mycket stora vad gäller graden av självständighet i fråga om planering, produktionsinriktning och val av utrustning, liksom risktagandet och marknadsansvaret i övrigt, förfogandet över lagertillgångar, antalet leverantörer och kunder samt tillgången till immateriella rättigheter. På motsvarande sätt kan en marknadsföringsfunktion analyseras. Marknadsföring genom agent respektive försäljningsbolag utgör exempel på verk-

samheter där grad av självständighet, antal funktioner och risktagande klart avviker från varandra. Renodlade verksamheter är mindre vanliga, ofta förekommer en blandning där vissa funktioner och risker bärs av flera koncernföretag. Detta påverkar i sin tur marginalerna i de olika företagen och därmed internprissättningen. När så en funktionsanalys är färdig återstår att finna varor eller tjänster som tillverkas eller tillhandahålls under jämförbara förhållanden mellan oberoende företag. Det är viktigt att betona att metodiken kan variera men att principen för tillvägagångssättet oftast följer beskrivningen ovan.

3.5.4 Tjänster

Tjänster

Här behandlas dels allmänna kommersiella tjänster som utförs mellan närstående företag, dels andra mera specifika tjänster för en viss företagsgrupp vilka vanligen brukar benämnas koncerninterna tjänster. Avslutningsvis inom detta avsnitt berörs svenska företags marknadssatsningar i utländska dotterbolag.

3.5.4.1 Allmänna kommersiella tjänster

Marknadsprismetoden

För allmänna kommersiella tjänster är *marknadsprismetoden* tillämplig då tjänsten i fråga utgör en yrkesmässigt bedriven verksamhet som till icke oväsentlig del bedrivs av ett närstående tjänsteproducerande företag.

Armlängdsersättningen för tjänster fastställs med ledning av jämförbara transaktioner med eller mellan oberoende parter under liknande omständigheter.

Följande faktorer/förhållanden kan tjäna till ledning vid bedömning och jämförelse av olika tjänsteprestationer:

- tjänstetyp,
- graden av varaktighet (långtids/korttidsavtal),
- val av servicenivå enligt avtalet,
- fördelning av affärsrisk enligt avtalet,
- marknadsförhållanden vid avtalsslutet.

Om ett koncernföretag ingått avtal med oberoende uppdragstagare för att sedan vidareförmedla ifrågavarande tjänst till ett närstående företag, utgörs normalt armlängdsersättningen av den ursprungliga ersättningen med tillägg för det närstående företagets självkostnad för förmedlingsarbetet.

3.5.4.2 Koncerninterna tjänster

Utmärkande för koncerninterna tjänster är att de ofta sammanhänger med koncernens egna behov av centrala lednings-, samordnings- eller kontrollfunktioner. Dessutom kan vissa för koncernen gemensamma servicefunktioner vara placerade centralt eller hos särskilt inrättade enheter. Betalning för olika slag av teknisk och administrativ assistans brukar benämnas *service fees and management fees.*

I rättspraxis har sådana kostnader ansetts vara av avdragsgill natur. I RÅ 1936 Fi 223 medgavs ett svenskt annonsbyråföretag avdrag för omkostnader som ett amerikanskt systerföretag haft för att administrera koncernens verksamhet i Europa. I RÅ 1947 Fi 1014 erhöll ett svenskt bolag avdrag för del av "dessinkostnader" som betalats till ett schweiziskt moderbolag. I RÅ 1967 Fi 1247 godtogs ett svenskt dotterbolags avdrag för forskningsbidrag till sitt belgiska moderbolag.

Tre kategorier

Koncerninterna tjänster kan enligt OECD:s rapport från 1979 delas in i tre kategorier:

1. *Aktieägartjänster*: Tjänster som utförs av moderbolaget i dess egenskap av aktieägare.
2. *Individuella tjänster*: Specifika tjänster som utförs för ett eller flera företag i en koncern.
3. *Koncerngemensamma tjänster*: Tjänster som i olika hög grad främjar moderbolaget, koncernen som helhet eller flera enskilda företag inom koncernen.

OECD:s riktlinjer

I 1995 års riktlinjer avviker strukturen angående transaktionsslaget tjänster till viss del från den som redovisas i 1979 års rapport. Kapitel VII i riktlinjerna innehåller en allmän beskrivning om prissättning av koncerninterna tjänster och behandlar främst tjänster enligt kategorierna 1 och 2 ovan.

Vidare besvarar kapitel VII två principiellt viktiga frågor, den ena vad som indikerar att en koncernintern tjänst har utförts, den andra är hur armlängdspriset bestäms för en sådan tjänst.

I kapitel VIII behandlas sådana koncerninterna tjänster som lämnas och ersätts genom s.k. arrangemang för kostnadsfördelning (cost sharing), dvs. sådan koncernintern verksamhet som i vissa fall enligt 1979 års rapport inräknades i kategori 3 ovan.

Har en tjänst tillhandahållits?

För att utröna om en koncernintern tjänst tillhandahållits bör man enligt OECD ställa sig frågan, om en oberoende part skulle ha varit villig att betala för tjänsten eller utfört tjänsten själv. Svaret på frågan är normalt jakande om tjänsten svarar mot ett specifikt behov hos uppdragsgivaren.

Nyttoprövning

När en koncernintern tjänst berör flera koncernföretag behövs en

djupare analys av erhållen nytta och om en oberoende varit villig att betala för tjänsten. Generellt gäller att ingen fristående part är beredd att betala för en tillhandahållen tjänst som företaget själv utför. Undantag från denna princip är tänkbar när dubblering förekommer tillfälligt eller sker för att undvika felaktiga affärsbeslut.

Enbart tillhörigheten till en koncern medför inte att en debiteringsbar tjänst erhållits. Den högre kreditvärdigheten som ett koncernbolag kan uppnå, bortsett från garantiavtal, och som är följden av att tillhöra en ansedd koncern innebär inte att en tjänst erhållits från moderbolaget. Riktlinjerna skiljer här på förmåner som uppnåtts genom aktivt deltagande respektive passivt deltagande.

En förutsättning för avdragsrätt är att mottagande företag har haft ett behov av eller rimligen kunnat förväntas utnyttja tjänsterna vid den tidpunkt när dessa utfördes. Emellanåt kan det vara svårt att utröna om ett koncernföretag verkligen tillgodogjort sig tjänsterna. Det kan vara så att tjänster hålls tillgängliga men inte utnyttjas alls eller endast sporadiskt. Normalt bör därför en bedömning av nyttan omfatta flera år. Företaget bör under alla förhållanden ha ett förutsebart behov av tjänsterna och att dessa varit avsedda att gagna företaget i det enskilda fallet.

Ett speciellt problem när det gäller frågan om en tjänst tillhandahållits avser s.k. aktieägaraktiviteter (shareholder activity). Jämfört med 1979 års rapport har riktlinjerna en snävare innebörd av vad som räknas till aktieägartjänster.

Aktieägartjänster

Tjänster som utförs av moderbolaget i dess egenskap av aktieägare föranleder kostnader för förvaltning och skydd av en investering i ett dotterbolag. Detta skiljer sig från sådana åtgärder som syftar till att göra koncernen lönsammare än vad de enskilda enheterna sammantagna skulle ha varit om de inte ingått i koncernen. Omfattningen av ett moderbolags aktieägarkostnader beror ofta på strukturen hos koncernen.

Till aktieägarkostnader räknas bl.a. följande slag av kostnader:

- kostnader för förpliktelser som hänför sig till moderbolaget som juridisk person, t.ex. kostnader för bolagsstämma, styrelsekostnader och kostnader till följd av emittering av aktier i moderbolaget,
- kostnader hänförliga till moderbolagets internrevision av dotterbolagen och årsredovisning inklusive sammanställning av koncernbokslut, samt
- finansiering av koncernens egen expansion i form av aktier

och andelar i andra bolag.

Aktieägarkostnader är avdragsgilla i moderbolaget (se bl.a. RÅ 1964 ref. 3, RÅ 80 1:38 och RÅ 82 1:8) och ska inte fördelas ut på övriga koncernbolag. Kostnaderna får finansieras genom utdelning från dotterbolagen.

Hur bestäms armlängdspriset?

I riktlinjerna anges två huvudmetoder för att ta betalt för utförda tjänster, *direkt* respektive *indirekt debitering*. Direkt debitering innebär att varje identifierad tjänst faktureras för sig, t.ex. efter nedlagd tid. En sådan debiteringsform överensstämmer också med hur t.ex. en extern konsult (advokat, skatterådgivare m.fl.) tar betalt. Armlängdspriset fastställs sedan med hjälp av de ovan redovisade metoderna, dvs. i första hand de traditionella transaktionsbaserade metoderna. I det praktiska livet tillämpas ofta kostnadsplusmetoden som armlängdsmetod för tjänster. Det kan påpekas att ersättning för tjänster inte alltid utgår separat utan ibland inkluderas i priset för andra koncerntransaktioner.

Direkt debitering

Individuella tjänster som utförs för ett eller flera företag i en koncern bör som framgått ovan debiteras direkt med belopp motsvarande sitt marknadspris, eller om ett sådant inte finns, kostnaden för att producera tjänsten och ett eventuellt vinstpåslag (kostnadsplusmetoden). Som exempel på dylika tjänster kan nämnas kostnader för ett svenskt moderbolags personal som tillfälligt är placerade i utländska dotterbolag.

Avdrag för kostnader – RÅ 1986 not. 250 (AB Astra)

I RÅ 1986 not. 250 hade ett svenskt moderbolag (AB Astra) belastat sitt resultat med bl.a. löne- och pensionskostnader för personer med chefsbefattning i utländska dotterbolag. Taxeringsintendenten gjorde gällande att kostnaderna rörde personer som haft anställningsavtal med dotterbolagen även om anställningen fortfarande funnits hos det svenska moderbolaget. Vidare var de arbetsuppgifter som utfördes vid sidan av det normala arbetet i dotterbolagen sådana som brukar ombesörjas av ledande personer i utländska dotterbolag. Den väsentliga arbetsfunktionen fullgjorde cheferna i dotterbolagen, som därigenom borde svara för deras löner m.m.

KRNS, vars dom inte ändrades av RR, angav följande som skäl för att tillerkänna moderbolaget rätt till avdrag för ifrågavarande kostnader:

> Astra är moderbolag i en koncern, vars verksamhet är inriktad på forskning, tillverkning och försäljning inom de farmaceutiska och kemiskt-tekniska produktområdena. I koncernen ingår, förutom moderbolaget, flera svenska och utländska dotterbolag. Verksamheten i moderbolaget och de svenska dotterbolagen domineras av forskning, utveckling och produktion. De utländska dotterbolagen är, med något undantag, försäljningsbolag vilka köper sina varor främst från moderbolaget. De i målet aktuella personerna är svenskar, vilka är anställda i moderbolaget och vilka under viss

> tid har tjänstgjort i olika befattningar i utländska dotterbolag. Enligt vad Astra obestritt uppgett har ifrågavarande utlandsplacerade personer vid sidan av sitt arbete i dotterbolagen även haft andra mer moderbolags- och koncernbetonade arbetsuppgifter. Till dessa har bl.a. hört att delta i konferenser och liknande som företrädare för moderbolaget. Vidare har de haft att för moderbolagets räkning inhämta information om och bedöma den politiska utvecklingen, politiska risker, valutastrategiska frågor, lokala innovationer samt etablerings- och integrationsmöjligheter. Mot vad Astra har uppgett om koncernbolagens verksamhet samt om arten av, innehållet i och betydelsen för moderbolaget av de aktuella arbetsuppgifter som ifrågavarande hos Astra fortfarande anställda personer utfört åt moderbolaget vid sidan av funktionerna i dotterbolagen har inte förebragts sådana omständigheter att Astra bör vägras avdrag för ifrågakomna kostnader.

RÅ 1986 not. 251 (PLM Sellbergs AB)

I ett annat mål, RÅ 1986 not. 251, uppkom fråga om löne- och flyttningskostnader för tjänstemän som hade tjänstgjort hos ett spanskt dotterbolag till ett svenskt bolag (PLM Sellbergs AB) var avdragsgilla för moderbolaget. RR uttalade bl.a. följande:

> Det spanska dotterbolagets ekonomiska situation var under åren 1975-1977 så otillfredsställande att bättre insyn behövdes från moderbolagets sida. De löne- och flyttningskostnader för vilka avdrag yrkas avsåg personer som bolaget av nämnda anledning anställt med placering i dotterbolaget. Lönen till den ene av dem hade utbetalats som avvecklingslön för den tid han tjänstgjort i Sverige sedan hans anställning i Spanien hade upphört. Med hänsyn till vad bolaget uppgivit om anledningen till att ifrågavarande löne- och flyttningskostnader bokförts som omkostnader i moderbolagets rörelse får kostnaderna anses avdragsgilla enligt 29 § kommunalskattelagen. Enär någon överflyttning av inkomst till dotterbolaget inte ägt rum är 43 § 1 mom. i dess lydelse före 1984 års taxering inte tillämplig.

Det är osäkert om dessa notisfall har generell räckvidd. Avdragsrätten ska relateras till den nytta arbetet inneburit för det svenska moderbolaget. Det ligger i sakens natur att en dotterbolagschef i första hand är verksam för dotterbolagets räkning. Fördelningen av utförda tjänster för respektive bolag måste i vart fall utrönas. Det kan påpekas att det i båda notisfallen var fråga om utsända svenskar som hade tidsbegränsade uppdrag i utländska dotterbolag. Mer varaktiga anställningsförhållanden i utlandet talar för att arbetet är inriktat på att bedrivas främst för dotterbolagets räkning. Av intresse är också att de båda notisfallen enbart rörde frågan om avdragsrätten som sådan och inte en bedömning av om kostnaden skulle fördelas på de inblandade företagen så att t.ex. endast en viss del av kostnaden var avdragsgill hos moderbolaget.

Nyttoprövning enligt RR

RR har i RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet) anfört följande om ett svenskt multinationellt företags rätt att som driftkostnad dra av en på företaget belöpande del av koncernens kostnader för koncerngemensamma anordningar, funktioner eller tjänster:

> Avdrag medges endast till den del kostnaden i fråga kan betraktas som driftkostnad för det svenska företaget, vilket innebär att det måste vara klarlagt att den koncerngemensamma nyttighet som kostnaderna avser verkligen också kommit företaget tillgodo i motsvarande mån.

Indirekt debitering

Indirekt debitering används normalt då svårighet föreligger att i detalj visa omfattningen och frekvensen av koncernföretagens tjänsteutnyttjande. Kostnaderna för tjänsteaktiviteterna får i stället fördelas ut genom någon fördelningsnyckel som speglar mottagarnas nytta av tjänsterna. Om antalet tjänster är omfattande kan fördelningen av nyttan endast göras efter uppskattning. Det måste under alla förhållanden vara klarlagt att det enskilda företaget fått tillgång till den aktuella tjänsten och att den nyttiggjorts i verksamheten.

Tillämpnings-villkor

Användandet av någon indirekt debitering i stället för direkt debitering bör föranleda att särskilda krav ställs på företaget, nämligen:

- Metoden bör vara fastställd i klart formulerade, bindande och i förväg ingångna avtal.
- Avtalen följs konsekvent under flera år.
- Avtalen används av de företag som kommer att ha nytta eller kan förväntas få nytta av åtgärderna.
- Kostnaderna för ifrågavarande verksamhet bestäms på basis av allmänt vedertagna redovisningsprinciper.
- De koncernföretag som delar kostnaderna ska ha full tillgång till tjänsterna.

Ändringar av företagens åligganden och verksamhet, vilka påverkar nyttan av tjänsterna, beaktas snarast möjligt i avtalen.

Debitering av kostnader på utländska dotterbolag - KRNG 1998-06-09, mål nr 3763-1995

I ett fall, som bedömts av KRNG i dom 1998-06-09, mål nr 3763-1995, bedrev ett svenskt moderföretag i en större internationell koncern ingen egen industriell verksamhet men hade stabsfunktioner för t.ex. juridik, ekonomi, finans, information och personal. Bolagets policy var att utdebitera en skälig andel av kostnader för koncerngemensamma tjänster på dotterbolagen uppdelat på affärsområden och i förhållande till bolagens försäljning. Av olika skäl hade dotterbolagen i Indien, Argentina, Brasilien och Grekland inte burit sin del av de gemensamma kostnaderna. SKV hade justerat moderföretagets resultat med motsvarande belopp.

KR ansåg att fördelningsmetoden skulle fullföljas även mot de nämnda fyra dotterbolagen och anförde bl.a. följande:

> Värdet av de utfördelade koncerngemensamma tjänsterna uppgår såväl sammanlagt som för vart och ett av de aktuella dotterbolagen till avsevärda belopp. Den fördelningsmetod som bolaget använt sig av uppfyller

> ostridigt de krav OECD uppställt avseende debitering för koncerngemensamma tjänster i ett fall som detta. Resultatet avser att återspegla nyttan för varje bolag. Ostridigt har dotterbolagen godkänt metoden och kunnat erhålla nytta av tjänsterna. Såväl möjligheten att erhålla tjänsterna som ett faktiskt utnyttjande av dessa har inneburit att dotterbolagen åtnjutit en förmån. Det har inte ens påstått att något av dotterbolagen inte velat ha tillgång till tjänsterna, inte utnyttjat tjänsterna - varvid en bedömning inte bör inskränka sig till ett enstaka år - inte velat betala för förmånen eller inte accepterat utdebiterade belopp avseende denna. Vid angivna förhållanden borde bolaget ha debiterat de ifrågavarande dotterbolagen för förmånen med det belopp som framkommer vid en tillämpning av den fördelningsmetod som bolaget använt eller således med sammanlagt det i målet tvistiga beloppet. Bolaget har emellertid inte gjort detta och har inte heller som fordran redovisat någon del av detta belopp.

KR har således ansett att det principiellt finns en skyldighet för ett svenskt företag att ta betalt för en tjänst som tillhandahålls utländska koncernföretag. En förutsättning är att tjänsten är till nytta för mottagaren, dvs. fyller ett behov hos denne. Det är inte nödvändigt att tjänsten utnyttjas med viss regelbundenhet utan det räcker att den står till buds att nyttjas i den utsträckning som är till gagn i företagets verksamhet.

I målet hävdade det svenska företaget att betalningskraven på de utländska dotterbolagen hade resulterat i fordringar som hade kunnat skrivas ned eller av såsom osäkra och att en tyst kvittning därför borde accepteras. Då bolaget inte hade företagit några nedskrivningar eller reserveringar i räkenskaperna fann KR att SKV:s dåvarande anvisningar m.m. (RSV Dt 1987:30) inte kunde tillämpas. Inte heller i övrigt fann KR förutsättningar för ned- eller avskrivning av fordringarna föreligga.

Kostnadsfördelning som metod är emellertid inte godtagbar då de tjänster som ett koncernföretag lämnar utgör detta företags huvudsakliga verksamhet och samtidigt lämnas till oberoende part. Exempel på fördelningsnycklar som OECD nämner är omsättning och antal anställda.

Cost sharing

Det är vanligt att närstående företag ingår avtal om att dela på kostnader och risker för att producera tjänster eller utveckla immateriella tillgångar s.k. *arrangemang* för *kostnadsfördelning (cost contribution arrangements).* Koncerninterna arrangemang för kostnadsfördelning förekommer inom tjänstesektorn och är vanlig vid framtagandet av immateriella tillgångar. Av detta skäl lämnas en närmare redogörelse härom i avsnitt 3.5.7.

RÅ 1984 1:16 (Edet AB)

I svensk rättspraxis har schablonmetoder godtagits. I RÅ 1967 Fi 1247 medgavs ett bolag avdrag efter viss procent av sin omsättning. Även i RÅ 1984 1:16 medgavs avdrag för schablonmässigt beräknade divisionskostnader med 1 procent av omsättningen.

Kostnaderna hade debiterats av det svenska bolagets ägare, det holländska bolaget Akzo. Det holländska bolaget hade enligt det allmänna inte velat lämna så fullständiga uppgifter att grunderna för debiteringarna av divisionskostnader tillförlitligen kunde granskas. Bolaget hävdade att debiteringarna svarade mot värdet för de av Akzo utförda tjänsterna. Tjänsterna bestod enligt bolaget av bl.a. teknisk service, försäkringsservice och hjälp med produkt- och processutveckling.

Mellankommunala skatterätten eftertaxerade bolaget då det inte förmått precisera vari de tjänster som Akzo tillhandahållit det svenska bolaget skulle ha bestått. Domstolen menade att förfarandet att schablonmässigt beräkna bolagets kostnader för tjänster i relation till bolagets omsättning föranledde till antagandet, att fråga i realiteten var om otillåten vinstöverföring. Rätten fann att bolaget inte hade visat att Akzo gjort bolaget tjänster i sådan omfattning eller eljest mellan dem förekommit sådana mellanhavanden att ifrågavarande belopp kunde anses som avdragsgilla omkostnader för bolaget.

KRNG ansåg att ersättningen kunde bestämmas efter schablon. Det saknades enligt rätten skäl att anta att det ifrågavarande beloppet avsåg något annat än ersättning som bolaget betalat till Akzo för utförda tjänster, varför eftertaxeringen undanröjdes.

RR anförde följande om divisionskostnaderna:

> Taxeringsintendenten har inte förmått visa att de kostnader som bolaget bokfört som divisionskostnader åtminstone till någon del icke förekommit i verkligheten och heller inte att de, om de förekommit, icke utgjort omkostnad i den av bolaget drivna rörelsen ---.

Denna del av domen är dock inte refererad och det svårt att dra några bestämda slutsatser av domskälen. Som jämförelse kan nämnas att RR i ett annat mål, som också avsåg eftertaxering, RÅ 1983 Aa 194, har underkänt ett yrkande om avdrag då bolaget inte genom dokumentation kunnat styrka att utbetalningar till ett schweiziskt brevlådeföretag utgjort ersättning för tjänster som detta företag skulle ha utfört åt det svenska bolaget. Möjligen kan den omständigheten att frågan om avdrag för divisionskostnader inte tagits in i referatet tolkas så att avgörandet i denna del inte ska tillmätas generell räckvidd.

Det krävs givetvis att den valda schablonen är rimlig och återspeglar tillhandahållna nyttigheter i det enskilda fallet. I RÅ 1933 Fi 191 vägrades ett dotterbolag avdrag motsvarande 2 procent av värdet av moderbolagets leveranser avseende bidrag till moderbolagets förvaltningskostnader.

Vinstpåslag

Vid såväl direkt som indirekt debitering är utgångspunkten enligt kostnadsplusmetoden att de totala kostnaderna beaktas, dvs. såväl

direkta som indirekta kostnader. I allmänhet tillkommer även ett skäligt vinstpåslag. Det är knappast troligt att ett oberoende företag skulle tillhandahålla tjänster enbart mot kostnadstäckning, i synnerhet inte då tillhandahållandet av tjänster är en av företagets huvudsakliga verksamhet.

RÅ 1984 1:83 (Upjohn AB)

I RÅ 1984 1:83 prövades frågan om vinstpåslag på tjänsteprestationer mellan närstående bolag. Upjohn AB ingick tillsammans med det läkemedelsproducerande belgiska bolaget Upjohn SA i en multinationell läkemedelskoncern. Enligt avtal mellan bolagen skulle det svenska bolaget bearbeta den svenska marknaden såvitt gällde marknadsföringen av det belgiska bolagets produkter. Som vederlag skulle Upjohn AB få årlig serviceersättning motsvarande kostnadstäckning.

Taxeringsintendenten yrkade att det svenska bolaget med stöd av armlängdsregeln skulle beskattas för ett beräknat vinstpåslag om 10 procent.

LR biföll det allmännas talan då det inte befanns troligt att det tillskapade avtalet skulle ha ingåtts mellan två av varandra oberoende näringsidkare.

Bolaget framhöll att det erhållit sådana garantier för kostnadstäckning att behov av vinstmarginal saknades. KRNG besvarade bolagets argument på följande sätt:

> Mot detta betraktelsesätt talar att det är många andra faktorer än kostnaderna som företag i allmänhet tar hänsyn till, när de sätter priser på produkter och tjänster. Garantier av det slag som det svenska bolaget har fått hindrar därför i sig inte att ett vinstpåslag kalkyleras in i verksamheten. Tvärtom får strävan efter vinst ses som ett normalt inslag, när man i enlighet med bestämmelserna i 43 § 1 mom. Kommunalskattelagen bedömer vad som skulle ha avtalats i ett affärsförhållande mellan företag utan intressegemenskap. Genom att tillhandahålla det belgiska systerbolaget tjänster utan att betinga sig någon som helst vinst får Upjohn AB därför anses ha med systerbolaget avtalat ekonomiska villkor, som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare. Genom avtalet har vidare den inkomst från det svenska bolaget, som skall beskattas här i riket, blivit lägre än den eljest skolat bli.

RR (majoriteten) gjorde följande bedömning:

> Tvisten i målet gäller om - - - prissättningen på bolagets tjänster på grund av avtalet blivit lägre än vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare och att inkomsten av bolagets verksamhet till följd därav blivit lägre än den eljest skolat bli. För tillämpning av lagrummet saknas i stort sett vägledning i anvisningar och förarbeten när det gäller prissättning på varor och tjänster. I förarbetena betonas att bestämmelsen bör tillämpas med en viss försiktighet (prop. 1927:102 s 244, prop. 1965:126 s 60). Även om en sådan schablonmetod som taxeringsinten-

denten förordat måhända kan tjäna till vägledning i vissa sammanhang, kan den inte tillämpas generellt. Frågan om prissättningen varit för låg och vinstöverföring skett därigenom måste i stället i första hand bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet.

Det framgår då å ena sidan som uppenbart att klagandebolagets tjänster var av väsentlig betydelse för det belgiska företagets försäljning i Sverige. Å andra sidan utgör de kostnader för försäljning för vilka det senare företaget utbetalat ersättning till företag i Sverige - ca 6,5 milj. kr, varav ett belopp om ca 1 milj. kr tagits till beskattning i Sverige - en väsentlig del av det belgiska företagets omsättning här i landet, 15 milj. kr. Klagandebolagets aktiekapital, vilket utgör det egna kapitalet i bolaget, uppgick till endast 150 000 kr och kravet på räntabilitet är således tillgodosett med ett tämligen ringa belopp. Att ett företag inte visar vinst av sin verksamhet behöver i och för sig inte betyda att det erhållit för låg ersättning för sina produkter, utan kan sammanhänga med storleken av löner, konkurrensförhållanden eller andra utmärkande drag inom branschen. Från det allmännas sida har sådana omständigheter inte beaktats i målet.

Sammanfattningsvis föranleder det anförda den slutsatsen, att taxeringsintendenten inte visat eller med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att vad klagandebolaget erhållit i ersättning för sina tjänster åt det belgiska företaget understiger marknadsmässigt pris. De villkor som gäller för tillämpning av 43 § 1 mom. Kommunalskattelagen är således inte uppfyllda i förevarande fall.

En ledamot gjorde ingen annan ändring i KRNG:s dom än att sätta ned vinstpåslaget till tre procent.

Domen får anses visa att vinstpåslag i och för sig är rimligt men att en schablonmetod för beräkning av ett vinstpåslag i allmänhet inte är tillräcklig för att bedöma det enskilda fallet.

3.5.4.3 Bidrag/stöd till utländska bolag

En grundläggande princip är att den skattemässiga behandlingen bör vara neutral i förhållande till koncerners val att organisera sin verksamhet på en eller flera enheter. Genom reglerna om s.k. öppna koncernbidrag har lagstiftaren gjort det möjligt för företagsgrupper att uppnå resultatreglering inom gruppen. Öppna koncernbidrag är dock förbehållna vissa svenska rättssubjekt samt jämställda utländska bolag inom EES-området om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till och inte undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal (35 kap. IL).

Driftkostnad

I betänkandet SOU 1964:29, som låg till grund för reglerna om öppna koncernbidrag, lämnade utredningen en sammanställning av den rättspraxis som dittills gällt avseende bidrag såsom omkostnad i en bedriven rörelse. Utredningen drog den slutsatsen av praxis att rätten till avdrag förutsätter att det har etablerats ett klart samband mellan de verksamheter de berörda företagen bedriver och att detta samband inte är alltför obetydligt. När det gäller bidrag till utländska dotterbolag uttalade utredningen föl-

jande (s. 101):

> Ett koncernbidrag kan ges i den formen att moderbolaget bestrider kostnader för det utländska dotterbolagets räkning, t ex kostnader för marknadsundersökning etc. i det land, där dotterbolaget bedriver sin verksamhet. Moderbolaget kan också lämna dotterbolaget ett bidrag för att täcka sådana kostnader. En förutsättning för avdragsrätt i dylika fall är givetvis, att kostnaderna i fråga har direkt samband med de affärstransaktioner, som förekommer mellan moderbolag och dotterbolag, dvs. att kostnaderna avser åtgärder, som ökar moderbolagets försäljning till dotterbolaget.
>
> Moderbolaget har med andra ord för sin egen verksamhet ett direkt intresse av att de åtgärder vidtages, som kostnaderna avser. Genom att moderbolaget bestritt kostnaderna kan moderbolaget vid försäljning till dotterbolaget antingen omedelbart eller i framtiden taga ut högre pris på sina varor än om dotterbolaget haft att stå för kostnaderna i fråga. Moderbolagets utlägg kommer med andra ord tillbaka i form av högre försäljningsvinst.

Affärssamband

En första förutsättning för avdragsrätt är att en nedlagd kostnad har ett påvisbart samband mellan ett svenskt och ett utländskt företags gemensamma affärsaktiviteter. Om det inte förekommit några affärstransaktioner mellan företagen kan avdrag inte påräknas.

Detsamma gäller om de berörda företagen bedriver samma slag av verksamhet men utan något inbördes samband. I ett fall som avgjorts av KRNJ i dom 1996-02-06, mål nr 3573-1993, påtog sig ett svenskt moderbolag leasingkostnaden för lastbilar som både användes i den svenska åkerirörelsen och sådana som användes av ett tyskt dotterbolag i dess verksamhet. Verksamheterna var inte integrerade men bolaget hävdade att det genom dotterbolaget blev representerat utomlands och att det på så sätt kunde bli konkurrenskraftigare och vinna marknadsandelar även på hemmamarknaden. KR fann att de båda bolagen utgjorde skilda skattesubjekt och att deras respektive verksamhet inte kunde utgöra *en* förvärvskälla och vägrade därför avdrag. Rätten ansåg uppenbarligen att det nödvändiga affärssambandet mellan företagen inte hade upprättats.

Av rättspraxis framgår att affärssambandet måste vara påtagligt. I RÅ 1967 Fi 1659 vägrades ett svenskt bolag avdrag då bolaget inte visat att ett utländskt dotterbolag gjort moderbolaget tjänster i sådan omfattning eller att det på annat sätt mellan dem förekommit sådana mellanhavanden att utgivet belopp kunde anses som en avdragsgill omkostnad. Inte heller i RÅ 1967 Fi 1660 medgavs avdrag för bidrag till ett utländskt dotterföretags reklamkostnader. Trots att bidraget i framtiden skulle kunna öka bolagets licensintäkter ansågs troligen sambandet mellan bolagens verksamheter vara alltför svagt.

RÅ 1981 Aa 81 (Pågens Familjebageri AB)

Om dotterbolaget, förutom försäljningsfunktionen, har intagit en självständig ställning med en från moderbolaget helt eller delvis egen begränsad verksamhet kan avdragsrätt för bidrag ifrågasättas. I RÅ 1981 Aa 81 ägde ett svenskt bolag (Pågens Familjebageri AB) ett tyskt dotterbolag för försäljning av svensktillverkade produkter på den tyska marknaden. Av olika anledningar var koncernen tvungen att etablera ett lokalt produktionsbolag som tillhandahöll huvuddelen av det bröd som såldes genom försäljningsbolaget. I det tyska produktionsbolaget ägde det svenska moderbolaget endast en obetydlig del på indirekt väg. RR fann att försäljningsbolagets verksamhet i huvudsak fick anses ha bedrivits för produktionsbolagets räkning, varför avdrag för moderbolagets bidrag till försäljningsbolaget vägrades.

RÅ 1994 not. 697 (AB Cerbo)

I RÅ 1994 not. 697 innehade ett svenskt moderbolag (AB Cerbo) ett norskt försäljningsbolag som varit förlustbringande under en följd av år. Försäljningen av de svensktillverkade produkterna hade skett till självkostnadspris. Trots detta hade moderbolaget tvingats täcka en del av dotterbolagets löpande kostnader, såsom löner, arbetsgivaravgifter, hyror, kontorsmaterial etc. Av styrelseprotokoll framgick att moderbolaget lovat täcka eventuella underskott i dotterbolaget. Bidragen hade i princip motsvarat det norska bolagets årliga underskott och lämnats i samband med boksluten.

KRNG uttalade bl.a. följande:

> I det här fallet rör det sig om bidrag betecknade såsom marknadsföringsbidrag till ett helägt norskt dotterbolag, som har till enda uppgift att sälja moderbolagets produkter på den norska marknaden. Det måste antas att utgivandet av bidragen betingats av moderbolagets önskan att på sikt få till stånd en för bolaget vinstgivande försäljning av sina produkter på den norska marknaden. Oavsett att bidragen i stort sett motsvarat förlusterna i dotterbolaget och det som i övrigt kommit fram om dem saknas det mot den här bakgrunden skäl att vägra bolaget avdrag för dessa.

RR gjorde samma bedömning som KRNG.

Det norska dotterbolaget var således att betrakta som en renodlad försäljningsfunktion till det svenska ägarbolaget och bidragen kunde i den meningen anses utgöra kostnader för att marknadsföra det svenska bolagets produkter i Norge. Att bidragen utgått i olika former oreserverat och under längre tid bedömdes ha mindre betydelse eftersom någon otillåten vinstöverföring inte kunde sägas uppkomma så länge dotterbolagets verksamhet gav förlust. Hur rätten till avdrag såsom för driftkostnad förhåller sig till korrigeringsregeln, se nedan under kantrubrik ”Samband med 14 kap. 19 § IL”.

RÅ 1994 ref. 85 (Eka Nobel AB)

Även RÅ 1994 ref. 85 rör stöd i olika former till utländska närstående företag. Ett svenskt bolag (Eka Nobel AB) hade utvecklat

en metod för tillverkning av papperskemikalier, det s.k. Compozil-systemet. Teknologin var föremål för en omfattande internationell lansering, i vilken ingick resurskrävande etableringar i flera länder, bl.a. Finland och USA. Systemet byggde på två samverkande komponenter som tillverkades i svenska fabriker.

Ekaraisio OY - Affärssamband

I. Den ena delen av målet avsåg en etablering i Finland och innebar att bolaget, tillsammans med en fristående finsk partner, hade bildat Ekaraisio OY, som ägdes till hälften vardera. Detta bolag kom att fungera som återförsäljare för ägarbolagen och 65 % av försäljningen avsåg den finske intressentens produkter. Ägarbolagen lämnade bidrag för att täcka det finska bolagets förlust och bidraget från det svenska bolaget uppgick till ca 900 000 kr. Därutöver avstod bolaget från hyres-, leasing- och royaltyintäkter från det finska bolaget med ytterligare ca 600 000 kr. Den fakturerade försäljningen från Sverige uppgick till drygt 2 milj. kr.

Inledningsvis beaktade RR bolagets uppgift att etableringarna utomlands tagit lång tid och krävt att bolaget satsat stora resurser. Det framstod därför som förklarligt att affärerna mellan bolagen varit av mindre omfattning i jämförelse med de lämnade bidragens storlek. Detta uteslöt dock inte att bidragen kunde vara avdragsgilla.

När det därefter gällde att bedöma Ekaraisio OY:s roll att inte enbart verka för det svenska ägarbolaget uttalade RR att det inte framstod som sannolikt att bolaget skulle ha haft anledning att genom bidrag stödja en annan del av det finska bolagets verksamhet än den som avsett de egentillverkade produkterna. Vid en samlad bedömning medgavs bolaget avdrag för det lämnade bidraget.

RR tog slutligen ställning till hur avståendet från hyra, leasing och royalty skulle bedömas och fann, med hänsyn till vad som anförts om bidragen, att denna underlåtenhet fick anses affärsmässigt motiverad och alltså tillkommen av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen mellan bolagen. Någon korrigering av inkomsten med stöd av korrigeringsregeln företogs därför inte.

I likhet med RÅ 1994 not. 697 hade det utländska företaget en renodlad försäljningsfunktion, låt vara att Ekaraisio OY skulle tillvarata även en annan ägarparts intressen. Ägarbolagen var emellertid oberoende av varandra och det fanns, enligt RR, inte skäl att utgå från annat än att stödet från det svenska bolaget hade ett direkt samband med försäljningen av svensktillverkade produkter. Till saken hör att Ekaraisio OY blev helägt av Eka Nobel

AB under senare delen av beskattningsåret. Det är för övrigt inte avgörande för avdragsrätten att ett moder-dotterbolagsförhållande råder. I RÅ 1995 not. 388 godtogs avdrag för bidrag till två utländska systerbolag.

Att affärerna mellan det svenska och det finska bolaget under året var av mindre omfattning uteslöt inte avdragsrätt, eftersom marknadsbearbetningen fortfarande befann sig i ett begynnande stadium. Det väsentliga är dock att det över tiden förekommer ett starkt affärssamband mellan de berörda bolagen.

Eka Chemicals Inc. – Affärssambandet brutet

II. Den andra delen av målet gällde avdrag för betalningar avseende ”management and consulting services” till ett dotterbolag i USA, Eka Chemicals Inc. Det svenska bolaget försåg även det amerikanska dotterbolaget med komponenter men av interna meddelanden inom koncernen framgick att bolaget tidigt hade planer på att förlägga tillverkningen till USA. En fabrik uppfördes sedermera i USA och togs i bruk under det fjärde året efter det aktuella beskattningsåret.

RR:s majoritet uttalade att de varor som skulle produceras i USA och säljas på den amerikanska marknaden gav upphov till intäkter som tillföll det amerikanska rättssubjekt som ägde fabriken. Med hänsyn härtill och till att det enligt bolagets egna uppgifter tog lång tid att arbeta upp en ny marknad, särskilt den amerikanska marknaden, kunde bolagets utbetalningar inte anses som omkostnader som kunde förväntas ge bolaget intäkter i bolagets rörelse. Avdrag medgavs därför inte för kostnaderna.

Två ledamöter var av skiljaktig mening och delade bolagets uppfattning att det kunde antas att en framgång med Compozilsystemets lansering i USA skulle underlätta etableringar på andra marknader, vilket på sikt torde medföra intäkter i den svenska rörelsen. Enligt bolaget blev också Compozilsystemet en försäljningssuccé i USA. Under uppbyggnadstiden levererades den komponent som behövdes i USA från bolagets fabrik i Sverige. Vid en helhetsbedömning fann minoriteten att dessa förhållanden borde tillmätas störst tyngd.

RR slog här fast att affärssambandet mellan bolagen skulle komma att brytas, eftersom det amerikanska dotterbolaget inom några år skulle påbörja en egen lokal tillverkning. Härigenom bedrev dotterbolaget en, från det svenska moderbolaget, självständig verksamhet och som inte skulle medföra intäkter i den svenska rörelsen. Med hänsyn härtill och till att det enligt bolagets egna uppgifter skulle ta lång tid att vinna insteg på den amerikanska marknaden ansågs inte heller utbetalningarna för tiden innan fabriken i USA uppfördes som omkostnader som kunde förväntas ge bolaget intäkter i bolagets rörelse.

Innebörden av begreppet affärssamband

Skillnaden i synsätt inom RR avspeglar olika bedömningar av det affärssamband som ska föreligga mellan bolagen. Enligt majoriteten krävs det att det utländska bolagets verksamhet är direkt avhängig av den svenska, medan minoriteten även vägde in den indirekta betydelse som den världsomspännande lanseringen av Compozilsystemet kunde ha för det svenska bolagets framtida intäkter.

Bidragen får inte avse annan självständig verksamhet hos dotterbolaget utan ska endast avse renodlade försäljningsansträngningar för moderbolagets räkning. Av Eka Nobel-domen, i den del som rör ECI, framgår att bidragen inte heller får leda till uppbyggnaden av en egen fristående tillverkning som inte är ägnat att återskapa egna försäljnings- eller licensintäkter till moderbolaget.

Av ett senare rättsfall, RÅ 1995 not. 384, framgår att visst utrymme för lokal tillverkning kan godtas om detta är föranlett av praktiska hänsyn. Det svenska moderbolaget (Lindab Luftkanaler AB) tillverkade ventilationsdetaljer för export via utländska dotterbolag. Okomplicerade och skymmande produkter tillverkades dock lokalt hos dotterbolagen på grund av fraktkostnaderna. De utländska dotterbolagens huvudsakliga verksamhet bestod i att marknadsföra moderbolagets produkter. Moderbolaget lämnade bidrag med totalt ca 3,7 milj. kr till tre av dotterbolagen.

RR fann att bidragen kraftigt understeg dotterbolagens försäljningskostnader för svensktillverkade produkter och ansåg att bidragen var avdragsgilla trots att vissa produkter tillverkades lokalt i de länder där dotterbolagen bedrev sin försäljningsverksamhet.

Investeringar i utlandet

RÅ 1994 ref. 85 visar således att rätten till avdrag kan ifrågasättas om avsikten med bidraget är att dotterbolaget ska bygga upp annan verksamhet genom nyinvesteringar i anläggningstillgångar. I prop. 1965:126 s. 57 citerade föredragande statsrådet 1964 års utredning i följande avseende:

> Även om en låg prissättning vid affärer med utländska dotterbolag i vissa fall måste godtas vid inkomsttaxeringen, torde dock några berättigade invändningar knappast kunna göras mot regler avsedda att förhindra skattemässiga vinstöverföringar via prissättningen. Det kan inte vara befogat, att svenska företag t.ex. skulle kunna finansiera sina dotterbolags investeringar i anläggningstillgångar i utlandet genom överföring av obeskattade vinstmedel.

Ett bidrag från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag som saknar samband med affärstransaktioner mellan berörda bolag får karaktär av förtäckt kapitaltillskott. I rättspraxis har nedskriving av varufordringar på ett förlustdrabbat dotterbolag betraktats som finansiellt stöd (RÅ 1990 not. 193, se avsnitt

3.1.14).

Omstrukturering

Kostnader som avser en rekonstruktion av en utländsk verksamhet kan vara av avdragsgill natur. RÅ 1995 not. 387 gällde ett svenskt moderbolag (ABB Refrigeration AB) som konstruerade kylnläggningar för leverans till och montering hos kunderna. Ett amerikanskt dotterbolag hade tidigare fungerat som säljkanal i USA för moderbolagets komponenter till anläggningarna. Moderbolaget tillsköt kapital till dotterbolaget för ett marknadsföringsprojekt som innebar att dotterbolaget skulle börja sälja kompletta kylanläggningar. Projektet slog inte väl ut och tre år senare återgick dotterbolaget till komponentförsäljning. Den förändrade inriktningen av marknadsföringen förorsakade stora initialkostnader. I samband därmed lämnade moderbolaget bidrag som svarade mot dotterbolagets bokförda förlust för året, erlade arvode för administrativa tjänster och rådgivning i samband med omstruktureringen och täckte dotterbolagets förlust av ett lager som blivit inkurant på grund av den förändrade försäljningsinriktningen.

RR framhöll att bidragen sammanhängde med en av affärsmässiga skäl företagen förändring av dotterbolagets marknadsinriktning. Det hade inte framkommit någon anledning till antagande att bolaget skulle ha lämnat bidrag till dotterbolaget i samband med omstruktureringen om denna inte kunde förväntas leda till att bolaget skulle förvärva eller bibehålla intäkter i sin verksamhet.

Avveckling

Avdragsrätten förutsätter således att bidraget är ägnat att i vart fall på sikt befrämja affärsförbindelsen. Om avsikten med bidraget i stället är att kompensera det utländska bolaget vid en avveckling av verksamheten är det däremot inte avdragsgillt. Bidraget kan helt enkelt inte förväntas generera några framtida intäkter. Avdragsrätten ska bedömas mot bakgrund av syftet med utbetalningen vid den tidpunkt då denna ägde rum. Detta framgår av en kammarrättsdom KRNJ 1999-04-19, mål 4400-1997. Ett svenskt aktiebolag innehade ett franskt försäljningsbolag som på grund av bristande lönsamhet avyttrades till en extern köpare. Dotterbolaget erhöll täckning för vissa kostnader i samband med avvecklingen och som enligt bolaget utgjorde kompensation av skadeståndsrättslig karaktär på grund av att gällande återförsäljaravtal skulle bringas att upphöra (jfr RÅ 1989 not. 506). Bolaget gjorde även gällande att köparen hade visat sig intresserad av att teckna ett återförsäljaravtal med bolaget och att verksamheten i Frankrike inte hunnit avvecklas. Ersättningen kunde därmed användas i samband med rekonstruktionen av den franska verksamheten.

KR uttalade att även om bolagets bidrag till det franska dotter-

bolaget kunde ha kommit att visa sig vara till nytta genom det återupptagna affärsförhållandet, var detta en omständighet som inte varit känd vid utbetalningen och som därför inte kunde innefattas i bolagets avsikt med denna. Inte heller ansågs det visat att avdragsrätt förelåg på skadeståndsrättslig grund.

Samband med 14 kap. 19 § IL

En fråga i sammanhanget är om t.ex. en driftkostnad kan begränsas av korrigeringsregeln. I betänkandet SOU 1964:29 berörde utredningen ett bidrags förhållande till övriga affärsvillkor mellan parterna och uttalande (s. 101):

> Beträffande storleken av avdragsgillt bidrag kan, som redan understrukits, några generella beräkningsgrunder inte anges. Det måste bli en bedömning från fall till fall. Avgörande är om bidraget kan anses motiverat av det intresse, det givande företaget för sin verksamhet kan ha av det andra företaget. Det ligger i sakens natur att avdrag för koncernbidrag i regel skall kunna godkännas i de fall, då en motsvarande vinstöverflyttning via prissättningen skulle ha godkänts.

I den därpå följande prop. 1965:126 gjorde föredragande statsrådet följande uttalande (s. 50):

> Vidare kan bidraget i vissa fall tänkas vara så stort att det inte rimligen kan betraktas som driftkostnad, även om förhållandena i övrigt är sådana att avdragsrätt i princip skulle föreligga. Beträffande storleken av avdragsgillt bidrag kan, som utredningen framhållit, några speciella beräkningsgrunder inte anges.

Att det råder ett samband mellan avdragsrätten för ett bidrag och korrigeringsregeln antyds av RÅ 1994 ref. 85 och har också kommit till uttryck i tidigare notisfall från RR (t.ex. RÅ 1969 Fi 1247 och RÅ 1986 not. 251).

Avdragsrätten för t.ex. en räntebetalning som överstiger sedvanlig marknadsränta kan begränsas därför att den som ränta betecknade överskjutande delen av betalningen kan vara att bedöma som något annat än ränta, nämligen förtäckt kapitaltillskott eller utdelning. Avdrag för ”för höga” kostnader kan därigenom komma att korrigeras mellan närstående med hänsyn till betalningens verkliga innebörd.

Av Redovisningsrådets rekommendationer om fordringar och skulder (RE 3) framgår att underlåten räntedebitering vid lån till koncernföretag är att anse som ett bidrag från långivare till låntagare. I rättspraxis har avstående från räntebetalning regelmässigt bedömts enligt korrigeringsregeln.

KRNS 1995-11-09, mål nr 13667-13668-1992

I ett avgörande från KRNS dom 1995-11-09, mål nr 13667—13668-1992, som avsåg två taxeringsår, innehade ett svenskt bolag utestående räntefria lån på ett antal utländska dotterbolag. De som var hemmahörande i Storbritannien och Frankrike upp-

visade ett positivt resultat och en god ställning. Det första året redovisade det franska dotterbolaget en vinst som i första hand användes till att täcka gamla balanserade förluster.

KR fann att bolaget avvikit från marknadsmässiga villkor och ansåg att ränteavståendet inte utgjorde en driftkostnad utan närmast en form av kapitaltillskott till dotterbolagen. KR vidtog således en justering av inkomsten med stöd av korrigeringsregeln avseende den uteblivna räntans belopp. Det ansågs däremot affärsmässigt motiverat att inte ta ut ränta av de dotterbolag som gått med förlust.

Då de utländska bolagen har varit självbärande har det således ansetts utgöra en otillåten vinstöverföring enligt korrigeringsregeln att lämna bidrag genom räntefria lån. På motsvarande sätt torde avdragsrätten för ett stöd i form av påtagna kostnader till förmån för ett utländskt dotterbolag som är vinstgivande begränsas av korrigeringsregeln.

KRNG 1999-04-27, mål nr 1027-1997

Ytterligare ett avgörande som knyter an till korrigeringsregeln är KRNG dom 1999-04-27, mål nr 1024-1997, som rörde ett svenskt bolag som innehade ett inköpsbolag i Nederländerna för import av frukt och grönsaker. Ett ekonomiskt stöd till den utländska verksamheten gav, enligt bolaget, samordnings- och stordriftsfördelar som medförde att de totala kostnaderna för verksamheten minskade och att detta även gynnade det svenska bolaget. Bidragen till dotterbolaget skulle också medföra att bolagets inköpskostnader minskade till följd av bidragens inverkan på dotterbolagets effektivitet.

KR uttalade att det inte visats att dotterbolaget till bolaget skulle kunna sälja varor och tjänster till ett pris som understeg marknadspris och att bolagets inköpskostnader därigenom skulle minska. Bidragen fick anses hänförliga till dotterbolagets verksamhet och följaktligen inte avdragsgilla hos det svenska bolaget.

Enligt korrigeringsregeln förutsätts prisbildningen ske till rådande marknadspris. Denna faktor är således opåverkbar. Enligt KR kunde därför det svenska bidragsgivande bolaget inte kompenseras genom prissättningen vid affärer med dotterbolaget. Det finns nämligen inget givet samband mellan kostnadsbesparingar hos ett företag och de priser som detta företag betingar sig vid affärer med andra företag. Vinsterna av bidraget skulle snarare tillfalla det utländska dotterbolaget än det svenska moderbolaget.

Enligt korrigeringsregeln är subventioner i form av låg prissättning gentemot utländska dotterbolag knappast affärsmässigt annat än temporärt. OECD exemplifierar i riktlinjerna att tillverkare kan tänkas sänka priserna på sina produkter t.o.m. så långt att de tidvis gör förlust för att komma in på nya marknader. Under

sådana förhållanden kan det göras gällande att priserna är marknadsmässiga men i allmänhet kan sådana priser förväntas bestå endast en kort tid i syfte att höja tillverkarens vinst på lång sikt. Denna frågeställning har inte berörts i RÅ 1994 not. 697, som avsåg stöd till ett utländskt dotterbolag under avsevärd tid.

Sammanfattningsvis kan följande kriterier, hämtade från betänkandet SOU 1964:29, tjäna till vägledning för att bedöma avdragsfrågan:

Avdrag medges

- om det föreligger ett inre sammanhang mellan bolagens verksamheter, vilket förutsätter att affärer förekommer mellan bolagen,
- om affärsförhållandena (transaktionerna) mellan bolagen inte är alltför obetydliga,
- om bidraget har ett direkt samband med affärstransaktionerna mellan bolagen, och
- om bidraget leder till eller i vart fall kan förväntas leda till större försäljning och/eller större vinst hos det bidragsgivande bolaget.

Avdrag medges inte

- om bidraget avser att täcka kostnader för investeringar, kapitalförluster eller kostnader som inte skulle varit avdragsgilla i det svenska bolaget, eller
- om bidraget på annat sätt helt eller delvis innebär en oriktig vinstöverföring som strider mot 14 kap. 19 § IL.

3.5.5 Krediter

Lån eller kapitaltillskott

Vid koncerninterna finansiella mellanhavanden måste först klargöras hur transaktionen ska klassificeras. Ett såsom lån rubricerat avtal kan i vissa situationer komma att behandlas som kapitaltillskott med stöd av allmänna rättsliga grunder beroende på svaren på nedanstående frågor:

- Vilket förhållande föreligger mellan skulder och eget kapital?
- Föreligger ovillkorligt åtagande om återbetalning av ett bestämt belopp på en viss förfallodag?
- Är lånet underkastat andra fordringsägares rätt?
- Har avtalad och faktisk utgående ränta avvikit mot vad som är normalt mellan oberoende företag?

– Vilken rätt har långivarna i händelse av utebliven räntebetalning?

– Har lånet tillkommit som en följd av brist på rörelsekapital till skillnad från lån som använts till investeringar i anläggningstillgångar?

– Har lånet fördelats mellan bolagets aktieägare i förhållande till deras aktieinnehav?

– Kan skulden konverteras till aktier eller andelar?

– Är den ränta som avtalats beroende av företagets resultat?

– Framgår om parternas avsikt varit att skapa ett gäldenärs/borgenärsförhållande eller inte?

I RÅ 1990 ref. 34 uttalade RR att lån på marknadsmässiga villkor är den finansieringsform som förekommer mellan oberoende parter. I ett kammarrättsavgörande, KRNJ dom 1993-06-17, mål nr 3235--3236-1990, hade ett svenskt bolag tagit upp lån, som förts över till ett engelskt dotterbolag. Lånet bokfördes så småningom som aktieägartillskott och bolaget hävdade att det varit fråga om kapitaltillskott redan vid den ursprungliga överföringen tre år tidigare. KR konstaterade att det av bolagets årsredovisningar för tidigare inkomstår inte framgått att lånet utgjort riskkapital. Då bolaget först senare eftergivit sin fordran på dotterbolaget kunde överföringen av medlen inte betraktas som annat än lån.

Vinstandelslån

I detta sammanhang kan påpekas att 24 kap. 5-10 §§ IL innehåller särskilda regler som begränsar möjligheterna till ränteavdrag på s.k. vinstandelslån mellan parter i intressegemenskap.

Med vinstandelslån förstås sådana lån på vilka räntan är beroende av det låntagande företagets resultat. Det låntagande bolaget får avdrag för hela räntan på ett vinstandelslån under förutsättning att lånet är emitterat på öppna marknaden eller att rätten att teckna vinstandelsbevis är förbehållen en från företaget fristående personkrets. Är lånet däremot emitterat med företrädesrätt för aktieägare eller någon med vilken företaget är i intressegemenskap får det låntagande bolaget inte avdrag för någon del av den rörliga räntan. Ett undantag från nämnda regel görs beträffande börsnoterade företag. Frågan om intressegemenskap ska bedömas enligt reglerna i 14 kap. 20 § IL. Om ett företag inte uppfyller de kriterier som lagrummet uppställer för avdrag för rörlig ränta kan dispens sökas hos SKV.

Av prop. 1976/77:93 s. 30 f. framgår att om ett bolag inte får avdrag för rörlig ränta ska ändock mottagaren inkomstbeskattas som om ränta erhållits.

3.5.5.1 Lån

Lån

När det väl konstaterats att ett koncerninternt lån föreligger gäller den allmänna principen att lånet ska löpa med ränta, om ränta skulle ha debiterats under liknande omständigheter i en transaktion mellan oberoende parter. Oavsett om ett sådant lån lämnats av moderbolag till dotterbolag eller vice versa gäller normalt, att ränta debiteras från kreditens uppkomst. Om sådan inte debiteras har den skattskyldige att visa det berättigade i en dylik avvikelse från ett marknadsmässigt uppträdande.

Bedömning av räntenivå

Vid koncerninterna lån ska den utgående ränteersättningen motsvara den ränta oberoende företag (t.ex. bank) vid tiden för skuldförhållandets uppkomst faktiskt debiterat eller skulle ha kunnat debitera ett annat. I Sverige såväl som i utlandet utgörs räntenivån av ett brett intervall av olika räntesatser.

Armlängdsmässig räntenivå i det enskilda fallet är avhängig av ett flertal olika faktorer.

Vid en jämförelse bör följande faktorer/förhållanden beaktas:

– typ av kredit,

– om säkerhet finns,

– löptid,

– låntagarens kreditvärdighet,

– kreditens storlek, och

– den valuta krediten har lämnats i.

Om ett företag har tagit upp lån från utomstående för vidareutlåning till närstående företag utgörs armlängdsräntan av den ränta som tagits ut i det första ledet med tillägg för den närstående borgenärens kostnader för vidareutlåningen. Något vinstelement krävs dock inte. Detta förutsätter dock att vidareutlåning inte är en yrkesmässigt bedriven verksamhet för borgenären.

Vid bedömning av räntenivån avseende internationella krediter hämtas i första hand ledning av den valuta som krediten lämnats i. Om ledning inte kan fås via valutan uppkommer frågan, om det är räntesatsen i låntagarens eller långivarens hemland som ska ligga till grund för jämförelsen. Om räntenivåerna är olika och det inte finns någon omständighet som talar för en viss nivå, bör man normalt utgå från räntenivån på långivarens hemort om lånet lämnats i samma valuta som i långivarens hemland.

Som kommer att framgå av nedan redovisad praxis när det gäller konsekvenserna av att avstå från ränta på fordringar i internatio-

nella koncernförhållanden har RR så gott som uteslutande bedömt frågeställningen utifrån korrigeringsregeln. För det fall beskattning skulle kunna ifrågasättas enligt de allmänna reglerna om uttagsbeskattning kan beskattning för beräknad ränta ske då räntans efterskänkande kan anses innefatta en överföring av medel från borgenär till gäldenär som har särskild betydelse i skattehänseende (jfr RÅ 1954 ref. 22). Det skulle kunna hävdas att ett avstående av ränta innebär ett kringgående av reglerna om öppna koncernbidrag och att avståendet därför har särskild betydelse i skattehänseende.

RÅ 1970 Fi 923

I RÅ 1970 Fi 923 har avtal om reducerad ränta mellan ett svenskt moderbolag och ett underkapitaliserat engelskt dotterbolag ansetts utgöra otillåten vinstöverföring till dotterbolaget. Affärer mellan bolagen hade förekommit i endast begränsad utsträckning.

Under ett dotterföretags uppbyggnadsskede kan förekomma att bolaget behöver finansiellt stöd av moderbolaget. Att avstå från eller skjuta upp uttagandet av ränta kan endast godtas om det kan påvisas att detta skulle ha förekommit mellan av varandra oberoende företag under likartade förhållanden. Vid sedvanliga kortfristiga affärskrediter (t.ex. kundfordringar/leverantörsskulder) bör räntedebitering ske i enlighet med vad som är brukligt på marknaden. I Redovisningsrådets rekommendationer om fordringar och skulder (RE 3) sägs beträffande lån till koncernbolag under punkterna 15 och 16 att underlåten räntedebitering är att anse som ett bidrag från långivare till låntagare. Om effekten härav är väsentlig bör den redovisas.

RÅ 1979 1:40 (Öberg & Co AB)

I RÅ 1979 1:40 innehade Öberg & Co AB sedan år 1968 ett helägt dotterbolag i Portugal. Finansieringen av dess verksamhet, som kom igång under år 1970, bestod i en överföring av maskiner och likvida medel och redovisades som fordringar i moderbolagets räkenskaper. Dotterbolaget var ett tillverkningsbolag och fakturerade hela sin produktion på moderbolaget. Dotterbolaget uppvisade följande resultat de första fyra verksamhetsåren (tusental kr):

	1970	1971	1972	1973
Fakturering	3.311	917	2.012	3.305
Årsresultat	- 432	+ 6	+ 317	+ 522
Balanserat resultat	- 432	- 426	- 109	+ 413

Moderbolaget hade inte betingat sig någon ränta på fordringarna och målet rörde eftertaxering för åren 1969-1973 med belopp motsvarande beräknad ränta.

Länsskatterätten biföll intendentens talan i vad avsåg åren 1972-1973 men avslog ansökan i övrigt.

Båda parter överklagade och KRNS biföll det allmännas talan fullt ut.

Bolaget överklagade och RR ansåg att förutsättning för tillämpning av korrigeringsregeln inte visats föreligga i målet med följande motivering:

> En prissättning inom en koncern som innebär kostnadstäckning för tillverkningsbolaget torde i dessa sammanhang få accepteras, om icke särskilda omständigheter föranleder annat.
>
> I nu förevarande fall har det portugisiska dotterbolagets produktion under de aktuella verksamhetsåren haft ett fakturavärde av ungefär 7,5 milj. kr. Vid utgången av år 1973 redovisade dotterbolaget en balanserad vinst av ca 400 000 kr. Dotterbolaget har fakturerat hela sin produktion på moderbolaget. Emot prissättningen har ej annan anmärkning riktats än att det hävdats, att moderbolaget bort taga ut ränta på sina fordringar hos dotterbolaget.
>
> Om dotterbolaget haft att erlägga ränta på sina skulder till moderbolaget, skulle dotterbolagets produktionskostnader ha stigit med räntans belopp. Det måste antagas, att dotterbolaget i sådant fall skulle ha i motsvarande mån höjt priset på sin produktion. Bestämmelserna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen skulle inte ha utgjort hinder mot en sådan åtgärd. Underlåtenheten att taga ut ränta på fordringarna kan därför inte anses ha lett till att moderbolagets inkomst av rörelsen skulle ha blivit lägre än den eljest skolat bli.
>
> Ej heller det förhållandet att dotterbolaget vid utgången av år 1973 redovisat en balanserad vinst kan i sig ses som ett uttryck för felaktig prissättning eller dylikt mellan företagen, särskilt som dotterbolaget under den aktuella tidsperioden befann sig i ett uppbyggnadsskede.

Det kan framhållas att parternas argumentation i samtliga instanser i huvudsak gällde frågan om de överförda medlen utgjorde ett aktieägartillskott eller ett lån. Bolaget gjorde förgäves gällande att de överförda beloppen redan från början var avsedda att utgöra aktiekapital i dotterbolaget och att det därför inte rörde sig om ett lån i vanlig bemärkelse. Som RR påpekat hade någon utredning om prissättningen inte företagits i målet. Dotterbolagets resultat de första verksamhetsåren ger inte stöd för att någon vinstöverföring skett. Tvärtom accepterar RR enbart kostnadstäckning i dotterbolaget, något som kan väcka skattemyndigheternas intresse i det andra landet. Resultatet förbättrades efter hand i dotterbolaget och för år 1973 visade bolaget en balanserad vinst. RR godtog även detta mot bakgrund av att dotterbolaget befann sig i ett uppbyggnadsskede. Ett ränteavstående kan förekomma mellan av varandra oberoende företag om det ingått som ett led att etablera en verksamhet. Tidsramen för ett uppbyggnadsskede får bedömas i det enskilda fallet men i allmänhet kan fördelaktiga villkor förväntas bestå endast en kortare tid med det särskilda syftet att höja långivarens vinst på lång sikt.

RÅ 1980 1:59

I RÅ 1980 1:59 ägde Telefon AB L M Ericsson (LME) ett

(Telefon AB L M Ericsson)

brittiskt bolag som i sin tur ägde det australiensiska bolaget Teleric Proprietary Ltd (TLA). TLA var ett holdingbolag som hade flera rörelsedrivande bolag i Australien. Dessa rörelsedrivande bolag hade ökat sina aktiekapital genom riktade nyemissioner till TLA. De av LME utlånade medlen hade även vidareutlånats av TLA till de australiensiska dotterbolagen och gjorts räntebärande för TLA. LME kunde finansiera TLA:s deltagande i emissionerna genom antingen kapitaltillskott eller lån. LME valde att låna ut kapitalet till TLA. Att låneformen valdes berodde enligt bolaget bl.a. på att de australiensiska myndigheterna ogillade utländska aktieinvesteringar i tillverkningsindustrin inom landet. Enligt LME skulle myndigheterna inte ha godtagit annan finansiering än räntefria lån. Taxeringsintendenten yrkade med stöd av armlängdsregeln att LME skulle beskattas för motsvarande en efter 5 procent beräknad ränta på lånen.

I första hand hävdade bolaget att lånetransaktionen till sin rätta natur var ett kapitaltillskott eller skulle ha varit det om medlen tillskjutits av en utomstående. I andra hand hävdade bolaget att LME genom finansieringen från de rörelsedrivande bolagen kunnat tillgodogöra sig avsevärda belopp i form av licensintäkter, intäkter för försålda varor m.m. Dessa intäkter och reducerade kostnader motsvarade enligt LME mer än väl varje rimligt anspråk på förräntning av det utlånade kapitalet, varför LME:s i Sverige skattepliktiga inkomst inte blivit lägre än eljest.

RR (tre ledamöter) anförde, efter att ha redogjort dels för bolagets förklaring varför LME valt lånefinansiering i stället för kapitaltillskott, dels för bolagets resonemang om att räntefriheten kompenserades på andra sätt, bl.a. följande:

> Bestämmelserna i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen är att tillämpa i sådana internationella fall, där vid ekonomisk intressegemenskap åtgärder av i lagrummet angivet slag vidtagits, som lett till att inkomst som skall beskattas i Sverige, blivit lägre än den eljest skolat bli. Bedömning av om denna förutsättning föreligger kan icke begränsas till ett enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Underlåtenhet att ta ut ränta på lån får t ex antagas kunna förekomma även i förbindelserna mellan två av varandra oberoende näringsidkare, nämligen om motsvarande kompensation ges långivaren genom prissättning på varor eller liknande åtgärder. Med hänvisning till det anförda och till vad bolaget gjort gällande kan det inte anses att förutsättning för tillämpning av 43 § 1 mom. Kommunalskattelagen föreligger.

Minoriteten (två ledamöter) ansåg att det räntefria lånet innebar en otillbörlig vinstöverföring enligt korrigeringsregeln och yttrade bl.a.:

> Vid bedömningen av prissättningen vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag (måste) särskild försiktighet iakttas med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen i sådana fall.

> Bolaget har hävdat att ifrågavarande räntefria lån bör betraktas och i skattehänseende jämställas med aktieägartillskott. Att bolaget valt låneformen var betingat av företagsekonomiska och affärspolitiska skäl.
>
> Vi finner att bolagets argumentering på denna punkt är värd beaktande. Det måste emellertid framhållas att allmänna skäl av det slag som här åberopats inte ensamt för sig kan utgöra tillräcklig grund för att frångå en til??lämpning av 43 § 1 mom. vid en avvikelse från villkor som normalt tillämpas mellan av varandra oberoende näringsidkare. Inte heller bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till nämnda bestämmelse föranleder i detta fall till annat bedömande.
>
> Härutöver har bolaget gjort gällande att någon inkomstöverföring i själva verket inte ägt rum, eftersom bolaget genom fördelaktiga villkor i andra avseenden – genom förhöjda licensavgifter och försäljningspriser samt mer än väl täckta kostnader - kunnat kompensera såväl sig själv som svenska skatteintressen.
>
> Mot dessa synpunkter är att anmärka att bolaget inte kunnat påvisa något samband mellan de fördelaktiga villkoren och det eftergivna ränteanspråket. Snarare kan det antagas att bolagets ställning inom koncernen varit avgörande härvidlag. Härtill kommer att utredning saknas om att bolagets eftergift av ränteanspråk skulle ha besparat bolaget eljest avdragsgilla kostnader. Med tanke på att lånet till den del det varit räntefritt enligt uppgift i huvudsak använts till anskaffning av aktieposter i de utländska företagen gör det dessutom mindre sannolikt att så skulle ha varit fallet. Någon allmän rätt att på så osäkra grunder som föreligger i detta mål göra en helhetsutvärdering av koncernens i Sverige till skatteplikt redovisade resultat, med beaktande av vad som teoretiskt sett kan ha i form av fördelaktiga villkor balanserat en klar och konkret påvisad avvikelse från eljest förekommande bruk, kan inte anses inrymmas inom ramen för de här tillämpliga författningsbestämmelserna.

Liksom i RÅ 1979 1:40 framhölls i målet att räntefriheten hade kompenserats på annat sätt. Det förelåg dock inte sådan vertikal integration mellan LME och TLA som var fallet i det förra målet. Majoriteten godtog LME:s kompensationsinvändning, som var något mer preciserad än vad som framgår av referatet, och anlade en helhetssyn på relationen mellan LME och dotterdotterbolagen. Minoriteten godtog att sådan invändning i sig kan beaktas, men ansåg att bolaget inte visat att kompensation verkligen förekommit.

Den slutsats som kan dras är att antingen har majoriteten ställt lägre beviskrav för att en kompensationsinvändning av förevarande slag ska ta ut verkan av en påvisad avvikelse än minoriteten gjort, eller så har majoriteten, med samma beviskrav som minoriteten, värderat den framlagda bevisningen annorlunda än minoriteten. Det bör i detta sammanhang nämnas att det allmänna inte ifrågasatte bolagets påstående med någon större kraft, vilket kan ha påverkat utgången.

Kompensationsinvändningar

En fråga av stor betydelse är hur långt invändningar om transaktioner som uppges kompensera en ifrågasatt avvikelse sträcker sig.

I RÅ 1991 ref. 107 uttalade RR t.ex. att hänsyn kan tas till bl.a. kompensatoriska effekter som haft samband med den aktuella prisavvikelsen. I många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagets affärer med varandra och att därvid beakta bl.a. transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för den inkomstsänkande effekten av prisavvikelsen.

Så mycket är således klart att det är de *berörda företagens affärer med varandra* som ska bedömas och att det ska kunna gå att härleda ett *samband* mellan en felprissättning och erhållen kompensation. Det är näringsidkaren som bär ansvaret för att detta samband tydliggörs. För att så ska kunna ske bör kompensationerna vara klart preciserade både till tid, sin natur och till sitt belopp.

Av intresse i sammanhanget är vad OECD uttalat i p. 1.61 i riktlinjerna: Avsiktliga kvittningar kan röra allt från det enkla fallet att två transaktioner uppväger varandra till att avse en överenskommelse som innebär att alla affärshändelser mellan två parter kvittas ut. Det är osannolikt att oberoende parter skulle överväga att tillämpa den senare modellen om det inte gick att i förväg exakt kvantifiera utfallet.

Det ovan nämnda rättsfallet RÅ 1994 ref. 85 beträffande det amerikanska bolaget ECI talar i samma riktning. Eka Nobel AB hävdade i målet att en framgång med Compozilsystemets lansering i USA skulle underlätta etableringar på andra marknader, vilket på sikt torde medföra intäkter i den svenska rörelsen. Satsningen i USA skulle därmed få kringeffekter på andra marknader där moderbolaget genom etableringar kunde kompenseras för det lämnade bidraget till ECI. RR:s minoritet godtog att moderbolaget kunde förvänta sig framtida intäkter på detta indirekta sätt trots att affärssambandet mellan moder- och dotterbolag upphörde genom att flytta tillverkningen till USA. Minoritetens synsätt underkändes dock av domstolens majoritet som ansåg att avdragsrätten förutsatte ett *direkt affärssamband* mellan givare och mottagare.

Slag av kompensation

De slag av kompensationer vid prisavvikelser som förekommit i rättspraxis har utgjorts av fördelar på grund av *affärsförhållandet.* I ett antal processer har frågan huruvida utdelning från ett utländskt dotterbolag eller förväntad högre vinst vid framtida försäljning av andelarna i bolaget kan beaktas besvarats nekande.

KRNG uttalade i det under kantrubrik KRNG 1999-04-27, mål nr 1024-1997 i avsnitt 3.5.4.3 nämnda fallet att utdelning inte kan betraktas som kompensation för prisavvikelse då den inte avser ersättning vid affärer utan utgör avkastning till en aktieägare på

av denne investerat kapital.

I ett avgörande från samma kammarrätt, KRNG dom 1997-02-27, mål nr 3511-1994, gällde frågan huruvida ett räntefritt lån till ett holdingbolag i Nederländerna, med vilket några affärer inte förekommit, kunde anses vara kompenserat med det högre försäljningspris som erhållits på andelarna i dotterbolaget som en följd av räntebortfallet. KR uttalade att en eventuell kompensation av detta indirekta slag som uppnås genom affärsuppgörelser med tredje man inte bör leda till att underlåtenhet att ta ut ränta på lån ska antagas ha tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen. Bolaget beskattades därför för den outtagna räntan.

RÅ 1984 1:16 (Edet AB)

I RÅ 1984 1:16 ägde ett svenskt bolag (Edet AB) samtliga aktier i det holländska bolaget Edet BV. Dotterbolaget förvärvade år 1964 aktierna i Edet Nederland BV från moderbolaget och erhöll därvid ett räntefritt lån. I slutet av 1960-talet fram till år 1971 erhöll även dotterdotterbolaget ett flertal räntefria lån från Edet AB. Lånen gavs för anskaffning av maskinell utrustning och för att en inbrytning på marknaden skulle kunna ske. Utvecklingen blev dock ogynnsam. Taxeringsintendenten yrkade med åberopande av korrigeringsregeln att Edet AB skulle eftertaxeras med belopp motsvarande marknadsmässig ränta på de ifrågavarande lånen.

Bolaget framhöll i sakfrågan att underlåtenheten att debitera ränta grundades på en synnerligen svag soliditet och likviditet i de låntagande bolagen. Om ränta hade tagits ut skulle de båda holländska bolagens aktiekapital ha förbrukats, och likvidationstvång hade uppkommit.

RR, som inte ansåg att förutsättningar att tillämpa korrigeringsregeln förelåg, anförde följande.

> Enligt punkt 1 andra stycket anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen skall vid bedömning av prissättningen - i detta fall priset för utlånat kapital (jfr SOU 1964:29 s 119) - vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag särskild försiktighet iakttagas vid tillämpning av nämnda paragraf med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheter som kan påverka prissättningen. Utredningen i målet ger vid handen att omständigheterna vid moderbolagets försök att via dotterbolagen komma in på en ny marknad varit sådana att moderbolaget måste anses ha haft goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dess bolag. Förutsättning för tillämpning av 43 § 1 mom. Kommunalskattelagen föreligger därför inte.

Ett regeringsråd var skiljaktig beträffande motiveringen och ansåg att otillåten vinstöverföring i och för sig förelåg, men att det ur deklarationsmaterialet gått att utläsa att bolaget lämnat ränte-

fria lån, varför förutsättningar för eftertaxering saknades.

Den slutsats rörande beviskravet som kan dras av den refererade delen av domen är att den i målet av bolaget framlagda bevisningen varit tillräcklig för att rätten skulle anse att bolaget haft "affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dessa bolag". Vid denna bedömning får man ha i åtanke det krav som fanns i anvisningarna till den dåvarande korrigeringsregeln att man, vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag, skulle iaktta särskild försiktighet med hänsyn till de av affärsmässiga skäl betingade omständigheterna som kunde påverka prissättningen (ränteberäkningen etc.). RR:s domskäl överensstämmer väl med de exempel på affärsmässiga skäl som lämnades i förarbetena till 1965 års lagändring. Någon generell slutsats angående vilket beviskrav rätten tillämpat går emellertid inte att dra av detta fall.

3.5.5.2 Underkapitalisering

Med begreppet underkapitalisering förstås normalt att ett företag har ett otillräckligt eget kapital i förhållande till den bedrivna verksamheten.

Det finns skattemässiga fördelar med att låta ett moderbolag finansiera sitt utländska dotterbolag med lån i stället för med tillskott av eget kapital. En sådan är att moderbolaget genom lånefinansiering får större möjligheter att disponera över dotterbolagets resultat. Detta har medfört att en del länder, t.ex. USA, Nederländerna, Schweiz och Danmark har infört s.k. underkapitaliseringsregler eller tunnkapitaliseringsregler som reglerar förhållandet mellan skulder och eget kapital. I Sverige saknas sådana regler.

RÅ 1979 Aa 228

I RÅ 1979 Aa 228 ansåg RR att ett handelsbolag var underkapitaliserat. Detta medförde att ränteinkomster från ett lån som en av bolagsmännen givit bolaget hänfördes till rörelse, som var samma inkomstslag som bolaget beskattades i.

RÅ 1990 ref. 34 (Norsk Hydro Bensin AB)

RR har i RÅ 1990 ref. 34 prövat om ett låneavtal, mellan ett underkapitaliserat svenskt dotterbolag och dess amerikanska systerbolag, kan frånkännas rättsverkan med stöd av korrigeringsregeln. RR uttalade bl.a.:

> Finansiering mellan näringsidkare som är oberoende av varandra sker inte genom riskkapital utan genom lån på marknadsmässiga villkor. En jämförelse med vad som skulle ha gällt om bolagets verksamhet i stället finansierats av ett utomstående företag kan därför inte leda till att man med stöd av korrigeringsregeln skatterättsligt behandlar det avtalade lånet som någon form av aktieägartillskott. Därvid saknar den omständigheten att bolagets eget kapital var ovanligt litet i förhållande till dess skulder

självständig betydelse.

Utgången i målet ger vid handen att svenska moderbolags finansiering av underkapitaliserade utländska dotterbolag i form av lån inte kan betraktas som aktiekapital.

3.5.5.3 Borgen

Borgen

Det förekommer att företag inte vill eller kan förse sina dotterbolag med tillräckligt eget kapital. I stället får dotterbolagets ytterligare behov av kapital finansieras med lån från utomstående. När så sker kan moderbolaget gå i borgen för dotterbolagets skuld eller ställa annan säkerhet.

Emellanåt förekommer det att ett moderbolag inte vill ta på sig ett formellt borgensansvar eller ställa säkerhet för dotterbolagets skuld. Skälen härför kan variera. En viktig orsak är att moderbolaget inte vill belasta sin balansräkning med ett formellt borgensåtagande. Andra orsaker kan vara att moderbolaget uppfattar det som under sin värdighet att behöva gå i borgen för dotterbolaget eller att moderbolaget gentemot sina borgenärer utlovat att inte ställa säkerhet till annan (s.k. negativklausuler). Även valuta- och beskattningsregler kan ibland vara orsak till motvilja att gå i borgen. Avslutningsvis kan det ibland även vara så att moderbolaget helt enkelt inte vill binda sig juridiskt.

Skatterätt

Ur skatterättslig synvinkel medför borgensåtaganden två centrala frågeställningar. Den ena är om ett utställande av en borgen är en sådan tjänst som utfärdaren bör debitera den till vars förmån borgen utfärdas (dotterbolaget). Den andra är hur man ska bedöma avdragsrätten när borgensförpliktelser infrias eller när ersättningsskyldighet föreligger till följd av culpa in contrahendo (dvs. på grund av illojalt eller försumligt förfarande vid avtalsförhandlingar vilka inte lett till ett bindande avtal).

Utställande av borgen

När ett moderbolag ställer ut en borgen för ett dotterbolags räkning aktualiseras frågan om moderbolaget ur skatterättslig synvinkel bör debitera dotterbolaget för den nytta detta bolag drar av tjänsten.

Risk för betalningsansvar

Det förhållandet att någon kostnad ännu inte uppkommit för utställaren av borgen bör inte tillmätas någon betydelse. Risken att borgensansvaret kan komma att medföra betalningsansvar för utställaren innebär en latent risk, på samma sätt som kreditgivning innebär en viss risk som går att med någorlunda säkerhet statistiskt beräkna och därvid åsätta ett pris. Att inte debitera för en tillhandahållen tjänst i form av utställd borgen bör således rimligen inte vara förenligt med armlängdsprincipen, så vida inte

bolaget kan visa att avståendet varit strikt affärsmässigt betingat utifrån moderbolagets synvinkel.

Tjänst

En utställd borgen kan betraktas som en tjänst för vilken provisionsersättning bör beräknas. Begreppet *tjänst* är inte definierat vare sig i nämnda lagrum eller förarbetena till bestämmelsen. Däremot har man i praxis uttalat att beskattning för beräknad ränta på räntefri kredit kan aktualiseras i vissa fall, se t.ex. RÅ 1954 ref. 22. Detta kan komma i fråga om en räntefrihet medför att principen om dubbelbeskattning av aktiebolags vinster kringgås eller när ränteavståendet har "särskild betydelse i skattehänseende". När det gäller förhållandet moderbolag som inte tar ut ränta på lån till dotterbolag, medför sådan efterskänkt ränta att beskattningsunderlaget hos moderbolaget minskar. I den mån möjlighet föreligger för moderbolaget att med avdragsrätt lämna dotterbolaget ett koncernbidrag motsvarande den beräknade ränteintäkten, saknar efterskänkandet i princip betydelse i skattehänseende. När det gäller svenska moderbolag och i Sverige icke skattskyldiga dotterbolag saknas rätt till avdrag för koncernbidrag annat än som omkostnad. Detta medför att ränteavståendet kommer att få "särskild betydelse i skattehänseende". Rimligen bör samma gälla vid avstående från borgensprovision, när fråga är om svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag.

Särskild betydelse i skattehänseende

I RÅ 1981 Aa 25 och RÅ 1983 1:82 har borgensprovision som aktieägare betingat sig ansetts utgöra utdelning och inte en avdragsgill omkostnad i aktiebolagets rörelse. Transaktioner mellan aktiebolag och dess ägare i form av fysiska personer är dock inte jämförbara med transaktioner mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag. Vidare anses borgensåtaganden vara klart avgränsade från moderbolags ägarfunktion, s.k. aktieägarkostnader, som inte ska vidaredebiteras på dotterbolag.

Värdering

Sker en korrigering av moderbolagets inkomst med stöd av korrigeringsregeln på så sätt att bolaget påförs en beräknad ränta, bör storleken av denna beräknas utifrån den prissättning som föreligger mellan oberoende parter vad avser samma eller likartade transaktioner. Borgensåtaganden kan förekomma mellan av varandra oberoende företag. I RÅ 75 1:52 ingick en leverantör borgen för en detaljist i avsikt att främja affärsförbindelsen. Eftersom bankgarantier och borgensförbindelser fyller samma funktion för kreditgivaren, kan den prissättning som kreditinstitutioner har vad gäller borgen och bankgarantier tjäna som vägledning vid bedömningen av vilket pris som bör åsättas en borgen inom en koncern.

Kammarrätterna har i ett antal avgöranden funnit att det inte förelegat någon skyldighet för de berörda svenska moderföre-

tagen att debitera sina utländska dotterbolag avgifter för företagens borgensåtaganden. SKV har överklagat domarna och pekat på behovet av vägledning vid rättstillämpningen. RR har inte beviljat prövningstillstånd i något av målen.

KRNS har i dom den 23 juni 2003, mål nr 5604-2000, funnit att ett svenskt aktiebolag borde ha debiterat utländska koncernbolag för garantier vid upplåning hos externa kreditgivare. Bolaget hade i sin finansmanual angett att utställda garantier behandlades som ansvarsförbindelser som skulle framgå av balansräkningen och som utgjorde en belastning på bolagets egen kreditvärdighet. Av denna anledning var det bolagets policy att ta ut en avgift på normalt 1 procent av garanterat belopp. Bolaget framhöll i KR att huvuddelen av garantierna avsåg andra former av åtaganden än sådana som bolaget enligt finansmanualen betingade sig ersättning för. KR uttalade att vad bolaget anfört inte föranledde någon annan skatterättslig bedömning. Bolaget har överklagat domen. Se SKV:s rättsfallsprotokoll 2003/25.

Infriande av borgen

I och med att ett bolag antingen infriar borgensförpliktelser eller av domstol åläggs betalningsansvar till följd av skada uppkommen vid utställande av borgen, aktualiseras frågan om bolagets avdragsrätt för denna kostnad. Frågan har ännu inte varit föremål för RR:s prövning.

Regressrätt

Vid infriande av borgen erhåller borgensmannen regressrätt på gäldenären. Detta innebär att avdrag för sådana kostnader kan medges först när förlusten är definitiv och verklig. Avdragsrätten uppkommer därför inte förrän regressfordran på dotterbolaget eftergivits och skrivits ned i enlighet med bokföringsmässiga grunder, och således kan anses vara definitiv, och det klart framgår att moderbolaget, eller någon annan moderbolaget närstående, inte kompenserats för förlusten (dvs. att förlusten är "verklig").

Kapitaltillskott

När det är fråga om en så kraftig underkapitalisering av dotterbolaget att detta i realiteten inte kunnat bedriva sin verksamhet på annat sätt än genom lån eller kapitaltillskott från närstående företag, kan det ifrågasättas om inte kostnader i samband med infriande av borgensförpliktelser eller utgivna skadestånd i samband härmed, i realiteten möjligen är att betrakta som aktieägartillskott.

3.5.5.4 Stödbrev

I stället för borgen eller realsäkerhet, kan moderbolaget låta utfärda en skriftlig förklaring, ett s.k. stödbrev, med innebörd att man – moraliskt och/eller juridiskt – förbinder sig i ett visst avseende och i en viss utsträckning till följd av låneavtalet mellan

dotterbolaget och kreditgivaren. Kreditgivaren behöver inte vara en långivare utan kan även vara t.ex. en varuleverantör.

Stödbrev – vilka ibland även kan kombineras med muntliga utfästelser – har många olika benämningar. De kallas stundtals för letter of comfort, – support, – responsibility, – awareness, – understanding, – intent eller back up letter. Vad de kallas för är helt ointressant när det gäller att bedöma deras juridiska status. Den juridiska förpliktelse som eventuellt följer av ett stödbrev hänför sig i stället företrädesvis till deras ordalydelse, avsikten bakom "överenskommelsen" och andra tolkningsdata främst rörande stödbrevets tillkomst.

Det har gjorts många försök att dela in stödbrev i olika grundformer utifrån dess innehåll. För den skatterättsliga behandlingen av dem är det tillräckligt att utifrån dess juridiska styrka indela dem i tre huvudformer.

"Svaga" stödbrev

Till den "svagaste" formen kan hänföras de stödbrev där utställaren i stort sett endast lämnar objektiva och verifierbara fakta. Sådana kan vara att "XX är vårt helägda dotterbolag", "vi har tidigare svarat för våra dotterbolags skulder", "vi är medvetna om att vårt dotterbolag har en skuld till Er" etc. Här beskrivs således fakta och/eller hur utställaren tidigare har agerat. Dessa stödbrev innehåller inte några juridiska förpliktelser för utställaren.

"Starka" stödbrev

Vissa "starka" stödbrev innehåller uttryck som måste tolkas så att utfärdaren av stödbrevet accepterat att till borgenären avge en förbindelse som ska uppfattas som ett borgensåtagande, även om uttrycket borgen inte används. Handlingen innehåller således någon slags utfästelse för framtiden. Dessa handlingar bör såväl civil- som skatterättsligt behandlas som vanliga borgensförbindelser. Det bör dock betonas att det hela tiden är fråga om en glidande skala där gränsen mellan ett "starkt" stödbrev och en formell borgensutfästelse är flytande.

"Mellanformer" av stödbrev

Ett ur juridisk synvinkel mer komplicerat fall av stödbrev är då utfärdaren antingen lovar att i framtiden handla på visst sätt gentemot dotterbolaget eller kreditgivare, eller, i mer eller mindre allmänna ordalag, uttalar sig om sin nutida/framtida policy. Det är huvudsakligen denna grupp av stödbrev som kan komma att medföra civil- och skatterättsliga problem.

Exempel på denna "mellankategori" av stödbrevsformuleringar är:

– "Under den tid lånet varar avser vi (eller alternativt förbinder vi oss) att behålla minst x procent av aktierna i dotterbolaget." (Alternativt att bolaget lovar att underrätta borgenären om aktieinnehavet i dotterbolaget ändras).

– "Vi bekräftar att det är vår nuvarande och framtida avsikt att se till att vårt dotterbolag har tillräckligt med kapital för att kunna fullfölja sina nuvarande (eventuellt också kommande) åtaganden."

– "Vi har med hänsyn till vårt anseende alltid behandlat våra dotterbolags skulder som våra egna."

– "Vi förbinder oss att inte ekonomiskt belasta vårt dotterbolag så mycket att det inte kan fullfölja sina åtaganden."

– "Vi förbinder oss att köpa dotterbolagets produkter i sådan omfattning och till sådana priser att bolaget får tillräckliga medel att bestrida sina kostnader, inklusive ränta och amorteringar på lån."

Nämnda exempel visar att stödbrev saknar direkta utfästelser att betala dotterbolagets skuld för den händelse att dotterbolaget inte klarar av detta.

För att kunna bedöma om ett stödbrev innehåller en juridisk förpliktelse och tillika precisera dess innehåll, måste man även beakta omständigheter kring utfärdandet av stödbrevet. Finner man att stödbrevet innehåller en juridisk förpliktelse kan utfärdaren bli skadeståndsskyldig på grund av avtalsbrott. Det förekommer även att "förpliktelser" i stödbrev uppfylls frivilligt oberoende av om skyldighet härtill föreligger eller ej. Detta kan särskilt vara fallet i samband med att dotterbolag likvideras eller rekonstrueras. Även om ett stödbrev inte innehåller någon förpliktelse kan skadeståndsskyldighet uppkomma till följd av culpa in contrahendo.

Högsta domstolen har i ett par avgöranden prövat om juridiska förpliktelser förelegat i stödbrev och huruvida skyldighet att ersätta kreditgivarens skada förelegat, se NJA 1992 s. 375, NJA 1994 s. 204 och NJA 1995 s. 586.

Skatterätt

Även stödbrev föranleder samma frågeställningar i skattehänseende som borgen.

3.5.6 Hyra och leasing

3.5.6.1 Hyra

Hyra, leasing

Detta avsnitt behandlar såväl fast som lös egendom avseende reella hyresavtal.

Marknadsprismetoden

Marknadsmässig hyra uppgår till det belopp som oberoende företag har betalt eller skulle kunna ha betalt för liknande egendom under jämförbara omständigheter.

Även inom detta transaktionsslag föreligger svårigheter att finna helt identiska transaktioner. Eftersom principerna vid hyressättning i många branscher är enhetliga kan emellertid eventuella avvikelser mellan jämförelsetransaktioner och de undersökta transaktionerna ganska väl beräknas eller uppskattas.

Vid bedömning av om en oberoende transaktion är jämförbar med en transaktion som genomförs i intressegemenskap kan följande omständigheter vara av betydelse:

– Typ av egendom och det skick den befinner sig i vid hyrestillfället,

– Egendomens anskaffningsvärde,

– Hyrestid och hyresplats,

– Vilken part som står för underhållskostnader och hur stora dessa kan tänkas vara?

– Ingår någon servicetjänst i hyresavtalet?

– Föreligger något ekonomiskt risktagande genom avtalet?

Vid andrahandsupplåtelse till närstående företag utgörs armlängdsmässig hyra av förstahandshyran med ett tillägg för det närstående företagets kostnader för andrahandsupplåtelsen. Något vinstelement krävs dock inte. Detta förutsätter att vidareuthyrningen inte utgör någon yrkesmässigt bedriven verksamhet av andrahandsupplåtaren.

3.5.6.2 Cross-border leasing

På senare år har s.k. cross-border leasing tilldragit sig stort intresse på grund av den möjlighet som öppnar sig till avskrivning i två eller flera länder samtidigt avseende samma leasingobjekt. Fenomenet kallas för double depreciation eller double dip och var ett av diskussionsämnena vid IFA-kongressen i Stockholm år 1990. Anledningen till att ett leasingobjekt kan skrivas av i två länder samtidigt beror på att avskrivningsreglerna är utformade på olika sätt. I vissa stater fäster man avgörande vikt vid vem som är den legale obligationsrättslige ägaren medan man i andra stater i stället knyter an till ekonomiska faktorer som t.ex. vem som använder objektet, vem som står för riskerna etc. Detta medför att om hyrestagaren befinner sig i ett land som anlägger ekonomiska aspekter och uthyraren i en stat som baserar avskrivningsrätten på formella kriterier så kan båda erhålla avdragsrätt.

RÅ 1998 ref. 58

RR har i RÅ 1998 ref. 58 meddelat domar rörande flygplansleasing och sale and lease back-transaktioner avseende annan typ av inventarier. I leasingtransaktionerna har bl.a. en leverantör av flygplanet, en leasegivare, en leasetagare och en långivare ingått.

Förhållandena mellan parterna har reglerats i ett 20-tal olika avtal och andra dokument, av vilka 12 omnämns i domarna. Från SKV:s sida har processen i RR koncentrerats till fyra grunder:

– Rätten till värdeminskningsavdrag förutsätter leverans, vilket inte kan ansetts ha skett till leasegivaren.

– Gränsdragningen mellan hyra och avbetalningsköp och den ekonomiska innebörden av avtalet får anses vara att detta utgör ett kreditavtal.

– Avskrivningsrätten är kopplad till vem som står den egentliga ekonomiska risken, vilken till ingen del kan anses ligga på leasegivaren (jfr RÅ 1956 ref. 5).

– Lagen mot skatteflykt är tillämplig.

RR har företagit en ekonomisk analys av vad leasingavtalet och anknytande avtal för med sig för leasegivare och leasetagare. Analysen utmynnar i att leasegivaren inte ska godtas som ägare av planen därför att leasetagaren under avtalstiden utövat de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på flygplanet, att avtalsparterna vid ingåendet av avtalet förutsatt att leasegivaren inte skulle komma att återta planen när denna tid gått ut samt att leasegivaren med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början.

3.5.7 Immateriella tillgångar

Här avses koncerntransaktioner med tillgångar av immateriell natur som t.ex. patent, mönster, licenser, know-how, varumärken, copyright och andra rättigheter.

Transaktioner inom en koncern avseende immateriella tillgångar utgörs normalt av överlåtelse eller upplåtelse av tillgången i fråga. Sådana tillgångar är ofta resultatet av forskning och utvecklingsarbete. Vid utveckling av teknologi inom en koncern finns det olika vägar att bekosta forskning och göra immateriella tillgångar som forskningen genererar tillgängliga för koncernbolagen.

Följande alternativ är tänkbara:

1. Enskilda avtal mellan koncernbolag vid utnyttjande av resultat av forsknings- och utvecklingsarbete (FoU-arbete) som bedrivits av annat koncernbolag.

2. Bidrag från koncernbolagen till FoU-arbete i förhållande till deras utnyttjande av överförd teknologi (cost contribution arrangements).

3. FoU-arbetet kan bedrivas av ett särskilt bolag i koncernen på uppdrag av enskilda koncernbolag varvid ersättningen för FoU-arbetet kan ses som avgifter för dessa tjänster.

OECD:s riktlinjer

Immateriella tillgångar behandlas i kapitel VI i riktlinjerna. Detta transaktionslag är enligt OECD mycket svårbedömt, eftersom det normalt först i efterhand går att konstatera om en immateriell tillgång blivit en lönsam affär eller inte. Ett annat problem är att det sällan går att relatera värdet av en immateriell tillgång till kostnaderna för att utveckla tillgången. Inte desto mindre gäller samma regler för att fastställa ett armlängdspris på immateriella tillgångar som för andra slag av prestationer.

Armlängdsersättning för exempelvis licensavtal vid utnyttjande av patent och know-how fastställs med ledning av jämförbara transaktioner mellan oberoende parter under liknande omständigheter (marknadsprismetoden). Metoden är ofta möjlig att tillämpa när licensgivaren samtidigt också licensierat motsvarande rättighet till oberoende företag, dvs. när en s.k. intern jämförelsetransaktion föreligger.

OECD tillstår emellertid i riktlinjerna att det vid koncerntransaktioner som innefattar värdefulla och unika immateriella tillgångar kan vara svårt att finna jämförelsetransaktioner. Det är därför ofta problematiskt att tillämpa de traditionella transaktionsbaserade metoderna och även den s.k. nettomarginalmetoden. I sådana fall återstår endast att utnyttja den s.k. vinstdelningsmetoden (profit split) även om det uppstår praktiska problem att tillämpa metoden.

Vid urval av jämförelsetransaktioner bör, enligt OECD, följande faktorer beaktas:

– Vilken avkastning förväntas rättigheten ge?

– Föreligger jämförbarhet beträffande geografiskt område inom vilken rättigheten får utövas?

– Föreligger ensamrätt att utnyttja rättigheten?

– Kan rättigheten vidareupplåtas?

– Vilka följdinvesteringar kräver rättigheten hos licenstagaren (nya maskiner, ny fabrik etc.)?

– Vilka uppstartningskostnader ochmarknadsutvecklingsarbete kräver rättigheten av licenstagaren?

– Har licenstagaren rätt att delta i utvecklingsarbetet på rättigheten?

En svårighet vid överlåtelser och upplåtelser av t. ex. patent är att detta kan ske vid sådan tidig tidpunkt att värdet inte kan över-

blickas. I riktlinjerna diskuteras olika vägar som oberoende parter kan använda för att lösa problemet. Ett sätt kan t.ex. vara att låta ett royaltyavtal löpa med kort avtalstid så att en omförhandling snart kan ske om rättighetens värde förändras. Ett annat sätt kan vara att införa en prisjusteringsklausul. När sådana koncerninterna transaktioner skett bör skattemyndigheten enligt riktlinjerna noga överväga vilken riskfördelning oberoende parter skulle ha accepterat.

Exempel i OECD:s riktlinjer

I bilaga till riktlinjerna (s. AN-15) ges tre exempel på armlängdsbedömningar vid transaktioner som omfattar olika typer av immateriell egendom. Exemplen illustrerar tillämpningen av armlängdsprincipen när värderingen av överförd/utnyttjad immateriell egendom är osäker vid tiden för transaktionen. I två av exemplen behandlas värdering av tillverknings- och distributionsrättigheter inom läkemedelsbranschen medan det tredje exemplet avser tillverkningsrättigheter inom elektronikbranschen.

Super royalty

För att komma tillrätta med tidiga överlåtelser/upplåtelser av patent kan nämnas att USA år 1986 införde begreppet super royalty vars innebörd är att priset på en överlåten eller upplåten immateriell tillgång ska vara beroende av den vinst tillgången skulle ha betingat vid en transaktion mellan oberoende parter.

Enligt riktlinjerna uppstår ett särskilt problem när marknadsföringsaktiviteter utförs av ett företag som inte själv äger det varumärke eller varunamn som företaget befrämjar och utvecklar genom sin marknadsföring. Exempelvis kan som en följd av en distributörs marknadsföring inträffa att ett varumärke blir mer känt och att märkets värde ökar. Frågeställningen är om distributören i sådant fall ska kompenseras som om en tjänst har utförts eller om distributören är berättigad att med ägaren dela den ytterligare avkastning som uppnåtts på den immateriella tillgången. Frågan måste enligt OECD avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och hur en oberoende distributör skulle ha agerat i en motsvarande situation.

Vid bedömning av ett varumärkes värde vid en överlåtelse kan man t.ex. utgå från nuvärdet av de inkomster som kan förväntas hos den nya rättighetsinnehavaren till följd av en sådan överlåtelse.

Arrangemang för kostnadsfördelning

Det är vanligt att två eller flera närstående företag ingår avtal om att dela på kostnader och risker för att utveckla en immateriell tillgång mot att erhålla en andel i tillgången eller att varje deltagare fritt kan utnyttja resultatet av den gemensamma verksamheten. Enligt OECD:s riktlinjer (kapitel VIII) benämns ett sådant avtalsmässigt samarbete mellan koncernföretag cost contribution

arrangements (cost sharing). Deltagarna i ett sådant avtalsmässigt samarbete kan genom att bedriva gemensam FoU-verksamhet göra kostnadsbesparingar på grund av att parternas resurser kan utnyttjas effektivare eller genom att uppnå vissa stordriftsfördelar. En annan viktig fördel som ett sådant FoU-samarbete kan syfta till är att affärsrisken sprids på flera parter.

Enligt riktlinjerna är dylika koncerninterna arrangemang för kostnadsfördelning inte begränsade till framtagandet av immateriella tillgångar, även om det är det vanligaste området, utan kan också användas för att producera tjänster eller införskaffa materiella tillgångar.

Betalningsform

Bidrag till ett arrangemang för kostnadsfördelning görs vanligen i pengar. Men det kan även förekomma att bidrag tillskjuts i form av varor, tjänster eller immateriella tillgångar. Kostnaderna fördelas mellan deltagarna i förhållande till den nytta som deltagarna kan förväntas uppnå genom samarbetet. Den ömseidighet som ligger i samarbetsformen innebär vidare att tillägg för vinstpålägg inte förekommer. För att möjliggöra justeringar av deltagarnas bidragsandelar kan s.k. tilläggsbetalningar (balancing payment) behöva göras. Detta kan exempelvis innebära att någon deltagare lämnar ytterligare bidrag medan en annan deltagare kan erhålla en reduktion av sin bidragsandel.

Inträde/utträde

Speciella problem uppkommer då en ny part träder in eller någon vill lämna ett kostnadsfördelningssamarbete. Enligt riktlinjerna skulle en oberoende part krävt att en nytillkommen deltagare skulle ha betalat för de resultat av verksamheten som uppkommit före inträdet, varför samma princip bör gälla vid koncerninterna arrangemang (buy in/buy out - payment). Vid in- eller utträde påverkar det och kräver justering av fördelningen av respektive deltagares bidragsandel och av verksamhetens resultat.

När ett deltagande företags kostnadsandel inte överensstämmer med dess förväntade andel av verksamhetens resultat kan skattemyndigheten kräva justering av kostnadsbidraget vid väsentliga avvikelser. En förutsättning för avdrag för dylik koncerngemensam forskning är att bidragsgivaren kan förväntas få nytta av forskningen och har fri tillgång till forskningsresultatet.

I riktlinjerna beskrivs i p. 8.41 – 8.43 den dokumentation som behövs för att informera skattemyndigheten om verksamhetens grundläggande villkor samt den information som är tänkt att lämnas av varje deltagare angående den löpande verksamheten.

RÅ 1967 Fi 1247 (Gaevert Svenska AB)

RÅ 1967 Fi 1247 gällde Gaevert Svenska AB som var dotterbolag till ett belgiskt företag och som hade till uppgift att bedriva försäljning i Sverige av produkter som tillverkades huvudsakligen av moderbolaget. Det svenska dotterbolaget betalade forsk-

ningsbidrag till moderbolaget. Taxeringsintendenten hävdade att det till tillverkningen hänförliga bidraget inte borde vara avdragsgillt eftersom dotterbolaget endast hade en försäljningsfunktion. RR uttalade att forskningsbidraget i sig var att anse som driftkostnad inom koncernen. Mot vad bolaget uppgivit om utgifternas särskilda betydelse för försäljningsverksamheten på den svenska marknaden kunde sådana omständigheter inte anses ha förebragts att avdrag för kostnaden borde förvägras bolaget med stöd av korrigeringsregeln.

Engångsbelopp

Överlåtelser av immateriella tillgångar till närstående företag i form av engångsbelopp utan att säljaren tillförsäkrats rätt till tilläggsersättningar med hänsyn till köparens produktion, försäljning, vinst etc. torde normalt inte förekomma mellan oberoende parter varför sådana transaktioner bör granskas noga.

Övervärdering

Ett annat exempel på en transaktion som knappast förekommer mellan oberoende parter och sålunda bör granskas särskilt, är när t.ex. ett varumärke överlåts till ett närstående företag och tillgången sedan upplåts till den tidigare innehavaren mot ersättning som inte står i rimlig proportion till överlåtelsepriset.

Som framhållits ovan (avsnitt 3.5.1.2) vid beskrivningen av den svenska armlängdsregeln är den inte alltid tillämplig på royaltybetalningar från Sverige till utlandet medan regeln är generellt tillämplig i det omvända fallet när royaltyn betalas från utlandet till Sverige. Att sådan del av royaltybetalningar som avviker från marknadspris i själva verket kan vara att betrakta som annat än royalty framgår av avsnitt 8.3.4 under artikel 12.

R 79 1:98 (AB Findus)

I R 79 1:98 (AB Findus) var omständigheterna följande:

Findus bedrev år 1969 en livsmedelsindustri i Sverige. Bolaget tillhörde Nestlé-koncernen i Schweiz. Under året betalade AB Findus ersättning till ett schweiziskt bolag, Produits Findus SA, för att ha utnyttjat vissa av det svenska bolaget tidigare tillhöriga varumärken m.m.

Taxeringsintendenten hävdade i ansökan om eftertaxering för år 1970 att det var uteslutet att ett företag skulle sälja sina varumärken m.m. till ett helt utomstående företag och därigenom definitivt frånhända sig rättigheterna mot på förhand bestämda årliga utbetalningar för rätten att utnyttja varumärkena m.m.

Samtliga instanser lämnade framställningen om eftertaxering utan bifall och RR ansåg att hinder av processuella skäl förelåg:

> Att royalty utgår vid utnyttjande av annans varumärke eller liknande är helt normalt och kan i och för sig inte föranleda åtgärd enligt 43 § 1 mom kommunalskattelagen.

Däremot kan i princip sådan åtgärd ifrågakomma om tillgång av förevarande slag - under omständigheter som anges i nämnda lagrum - överlåtes utan att fullt vederlag utgår. Den inkomst som i så fall skulle kunna tagas till beskattning hos Aktiebolaget Findus skulle då vara att hänföra till det beskattningsår som omfattade tidpunkten för överlåtelsen av rättigheterna. Denna tidpunkt är ej helt klarlagd i målet men synes ha infallit någon gång under tiden den 19 oktober 1966-den 1 januari 1968.

De av taxeringsintendenten åberopade transaktionerna är därför icke av beskaffenhet att påverka beräkningen av inkomst för nu förevarande beskattningsår.

3.5.8 Omfakturering

Med omfakturering avses att ett bolag i utlandet satts in som ett mellanled för att samla upp vinstmedel genererade antingen genom fördyrade inköp från utlandet eller genom försäljning till underpris i utlandet.

Omfaktureringsförfarandet fyller ingen annan funktion än att uppsamla vinstmedel i ett land som tillhandahåller bolagskonstruktioner som är lämpliga för ändamålet. Sådana bolag brukar benämnas brevlådeföretag, ligga i särskilda skatteoaser, tax havens, och erhålla betydande skattefördelar. Som exempel kan nämnas domicilbolagen i Schweiz, establishments i Liechtenstein och non-resident companies i Storbritannien. Gemensamt för dessa är att de inte tillåts bedriva någon inhemsk reell näringsverksamhet från egna lokaler med egen personal. En viss export- och importhandel kan dock förekomma. I övrigt har brevlådeföretagen karaktären av förvaltningsbolag.

Eftersom det kan ifrågasättas om verkliga prestationer utförts av brevlådeföretagen brukar normalt de allmänna grunderna för inkomstberäkning åberopas för att korrigera oriktigheten. Som exempel kan nämnas RÅ 1969 Fi 1084-1087, RÅ 1969 Fi 1591 och RÅ 1970 Fi 1921-1925. I RÅ 1979 Aa 121 och RÅ 1980 Aa 114 valde dock RR att justera inkomsten med stöd av korrigeringsregeln.

Det är ibland oklart mot vilket skattesubjekt beskattningsåtgärden ska riktas. I RÅ 1979 Aa 121 fördes talan om eftertaxering mot såväl det svenska moderbolaget Engströms Skinnvarufabrik AB som mot bolagets ägare, makarna Engström. KRSU eftertaxerade bolaget och inte makarna Engström. RR kom till samma resultat med motiveringen att det inte visats att makarna genom uttag eller på annat sätt tillgodogjort sig någon del av de till det schweiziska dotterbolaget överförda beloppen.

I några KR-avgöranden har ägarna beskattats i stället för deras bolag. Så skedde exempelvis i ett av KRNG 2001-07-13, mål nr 6974-1998, avgjort mål rörande eftertaxering. Ett svenskt aktiebolag hade yrkat avdrag för konsultarvoden till ett bolag i

Gibraltar. Fakturering skedde från ett financial service-företag i Gibraltar och betalning uppgavs delvis ha skett kontant. Med hänsyn härtill och då dokumentation saknades över uppgivna tjänster gjorde SKV gällande att Gibraltarbolaget var ett brevlådeföretag och att ägaren av det svenska bolaget hade disponerat över beloppen. KR ansåg att omständighetena kring uppdraget framstod som minst sagt vaga och märkliga. För att uppdraget skulle kunna godtas som en verklig affärshändelse måste det, enligt KR:s mening, finnas någon bevisning utöver enbart blotta påståenden från företagsledarens sida, något som denne inte förmått visa eller göra sannolikt. Uttagen ur det svenska aktiebolaget kunde därför inte anses ha gjorts för bolagets räkning och ägaren beskattades för utdelning.

3.5.9 AB Svenska Shell

RÅ 1991 ref. 107 (AB Svenska Shell, eftertaxering för åren 1978-1981 samt inkomsttaxering för år 1982)

Målen rör frågor om prissättningen på AB Svenska Shells inköp och befraktning av råolja från det engelska systerbolaget Shell International Petroleum Company Ltd (SIPC). Även om målen innehåller en mängd branschspecifika detaljer gör RR en rad värdefulla uttalanden av allmängiltig natur. Förutom vad som redan har nämnts om betydelsen av OECD:s rekommendationer på området (se avsnitt 3.5.1.4) tar RR upp principen om beskattningsårets slutenhet och den helhetsbedömning av förekommande transaktioner mellan koncernbolag som domstolen i tidigare avgöranden betonat. Det ska redan här framhållas att parterna successivt under processens gång tillfört målen osedvanligt mycket nytt material och att varje instans därför inte haft möjlighet att bedöma målen på samma premisser.

Mellankommunala skatterätten ogillade det allmännas talan. Domstolen framhöll att armlängdspriset i brist på tillförlitligt underlag måste bestämmas utifrån uppskattningar och att det därvid var nödvändigt med en påtaglig skillnad mellan det faktiskt erlagda priset och det beräknade armlängdspriset, vilket inte ansågs vara fallet.

KRNS biföll delvis det allmännas talan. Domstolen ansåg att beräkningsmetoderna för att utröna ett armlängdspris i tillräcklig utsträckning tog hänsyn till förekommande osäkerhetsmoment och att det därför inte förelåg något självständigt krav på en viss minimistorlek – relativt eller absolut – hos en prisavvikelse för att korrigering skulle ske.

RR biföll bolagets överklagande och undanröjde KRNS:s dom.

De närmare sakomständigheterna i målen var i korthet följande. Vid inköp av råolja utgick bolagen från ett ramavtal, enligt vilket

det svenska bolaget gjorde återkommande beställningar med uppgift om vilka kvantiteter som önskades bli levererade under en kommande tidsperiod. De priser som togs ut enligt ramavtalet för levererad olja fastställdes med utgångspunkt i de villkor som vid varje tidpunkt gällde för jämförbara råoljeleveranser på marknaden. Till priserna lades en viss handelsmarginal för SIPC.

En central fråga för prisjämförelsen var huruvida SIPC hade ställning av en självständig mellanhand (trader) med anspråk på en egen vinstmarginal eller om bolaget endast hade fungerat som ett koncerngemensamt serviceorgan inom Shell-koncernen.

SKV motsatte sig uppfattningen att SIPC hade en tradingfunktion och godtog endast avdrag för koncerngemensamma kostnader. För att finna ett armlängdspris hänvisade SKV till ett dokumenterat jämförelsematerial med priser för olika oljor och prisvillkor som förekom på marknaden.

RR utgick vid armlängdsprövningen från marknadsprismetoden och de uppgifter som fanns tillgängliga om prisförhållandena på råoljemarknaden. Domstolen fann att jämförelsematerialet inte gav någon entydig bild av marknadspriserna men att de olika pristyperna ändå gav en god vägledning vid armlängdsbedömningen. I de fall underlag saknades eller gav otillräcklig information för bedömningen fick armlängdspriset fastställas genom en uppskattning av de villkor en fristående importör skulle vara beredd att acceptera, varvid olika affärsmässiga aspekter måste vägas in. SIPC:s verksamhet var sådan att en handelsmarginal var motiverad. RR erinrade i sammanhanget om den försiktighet varmed korrigeringsregeln bör tillämpas och framhöll följande.

> Det är tydligt att försiktighet är särskilt påkallad när det - som i förevarande mål - rör sig om påstådda avvikelser som relativt sett är mycket små. Ju mindre den ifrågasatta avvikelsen är, desto osäkrare är det ju, som KRNS framhållit, om en avvikelse verkligen föreligger.

Mot bakgrund av tillgängliga uppgifter, uppskattningar och en handelsmarginal för SIPC kom RR fram till att AB Svenska Shell betalat ett för lågt pris de två första åren, ett för högt pris år 1979 och marknadsmässiga priser under resterande år. När det gällde principen om beskattningsårets slutenhet i ett fall som detta resonerade RR på följande sätt.

> Ordalagen i bestämmelserna kunde möjligen uppfattas så att rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt så snart det kan konstateras att det pris som tillämpats vid en enstaka varutransaktion avvikit från marknadspriset. Att generellt tillämpa en så snäv begränsning av prisjämförelsen har dock inte något stöd i förarbetena och kan inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra obehöriga vinstöverflyttningar till utlandet. När det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra står det i många fall bättre i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen på de mer

> långsiktiga effekterna av de *grunder och metoder för prissättningen* som tillämpats under den period som är föremål för bedömning. I detta ligger att de "överpriser" och "underpriser" som förekommit under ett och samma beskattningsår normalt bör kunna - såsom också skett i målet – kvittas mot varandra. Frågan om och i vilken mån det är möjligt att anlägga ett vidare tidsperspektiv behandlas senare i detta avsnitt. --- Det är inte uteslutet att ett prissättningssystem som i ett längre perspektiv är fullt godtagbart från armlängdssynpunkt leder till överdebitering ett år och underdebitering ett annat år eller att kostnader i form av överpriser under en följd av år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett senare - kanske avsevärt senare - skede av affärsverksamheten. Det kan inte anses förenligt med det affärsmässiga betraktelsesätt som enligt det föregående skall anläggas att vid bedömningen av dessa och liknande fall sätta en gräns vid beskattningsåret. Mot denna bakgrund finner regeringsrätten att det kan vara nödvändigt att vid tillämpningen av 43 § 1 mom. KL i vissa fall bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet. Regeringsrätten återkommer till denna fråga i samband med behandlingen av råoljeprissättningen.
>
> Det är inte möjligt att här generellt ange förutsättningarna för ett sådant genombrott. Frågan får bedömas från fall till fall med beaktande av bl.a. vilket samband som har kunnat påvisas mellan de åtgärder och effekter som är hänförliga till beskattningsåret och motsvarande förhållanden under tidigare eller senare år.
>
> I förevarande fall har Svenska Shell under, såvitt nu är av intresse, en tidsperiod som omfattar tre beskattningsår tillämpat en och samma affärsstrategi i fråga om sina oljeinköp. Strategin har inneburit att bolaget valt att binda sig för inköp från SIPC till priser som fastställts i en bestämd ordning och enligt vissa normer. Vad som förekommit i målet ger inte vid handen annat än att denna strategi har motiverats av affärsmässiga skäl och inte främst av den ekonomiska intressegemenskapen.---

Prissättningen på *frakttjänsterna* fastställdes i förväg med utgångspunkt i de råoljekvantiteter och fraktvägar som förutsågs bli aktuella för det svenska bolagets del. Beräkningarna grundade sig på inom branschen förekommande WS/AFRA-noteringar. Dessa byggde på ett statistiskt underlag om den genomsnittliga kostnaden för frakt med en given fartygsstorlek på ett antal standardiserade fraktrutter. Karakteristiskt för den av bolagen använda metoden (s.k. notional AFRA) var att de fraktsatser som hade fastställts i förväg sedan inte påverkades av vilken fartygsstorlek som i verkligheten kom att användas och utan hänsyn till hur den enskilda transporten faktiskt utfördes med avseende på färdväg etc. Vidare tillämpades vissa tillägg som motiverades av extrakostnader för flerhamnsanlöp, läktring, dödfrakt, reservtonnage m.m. Detta system kompletterades med ett commitmentavtal som innebar återkommande åtaganden beträffande den tonnagevolym det svenska bolaget skulle komma att ta i anspråk med därtill hörande ekonomiska påföljder vid bristande uppfyllelse. Under år 1981 övergick bolagen till ett nytt schabloniserat prissättningssystem som inte grundade sig på AFRA.

RSV godtog att WS/AFRA-systemet tjänade som utgångspunkt

för beräkningen av ett armlängdspris. Verket hävdade i första hand att systemet skulle tillämpas strikt enligt principen vessel/voyage, dvs. med utgångspunkt i AFRA-noteringen för det faktiskt använda fartyget och WS-noteringen för den verkliga färdsträckan (s.k. strikt WS/AFRA). Några särskilda tillägg till AFRA-noteringen kunde inte accepteras som armlängdsmässiga förutom lastning och lossning utöver vad som ingick i AFRA-schablonen.

RR godtog AFRA-noteringarna men underströk vikten av att materialet användes med försiktighet då det byggde på genomsnittsberäkningar och avspeglade förhållanden i förfluten tid. Det kunde dock användas som prisjämförelse om systemet tillämpades konsekvent över en längre tidsperiod. RR uttalade följande om den av bolaget tillämpade notionalmetoden.

> Det kunde tyckas att den av underinstanserna valda metoden, som utgår från principen vessel/voyage, väl svarar mot detta krav på anknytning till faktiska förhållanden. Med hänsyn till vad som framkommit om det av SIPC tillämpade fraktmönstret och motiven bakom notionalmetoden kan emellertid en sådan slutsats sättas ifråga. Det kan hävdas att den av underinstanserna tillämpade metoden avlägsnar sig från de verkliga förhållandena, nämligen genom att inte tillräckligt beakta att de enskilda transporterna utgjort led i ett komplicerat fraktmönster som innefattat samlastning m.m. i flera företags intresse. Enligt regeringsrättens mening kan det i själva verket med fog göras gällande att notionalmetoden med sin schablonmässiga utformning bättre än principen vessel/voyage tar hänsyn till de speciella förhållanden som förelegat.---
>
> Regeringsrätten finner emellertid att Svenska Shell gjort sannolikt att den princip som notionalmetoden i detta hänseende byggt på står i överensstämmelse med vad som varit kutym på marknaden och således skulle ha varit acceptabel även för en fristående importör.

Även i övrigt ansåg RR att de tillägg som SIPC tagit ut varit motiverade med hänsyn till att tjänsterna haft ett betydande ekonomiskt värde för det svenska bolaget.

Avslutningsvis kan konstateras att RR även i dessa mål återkommer till tidigare uttalanden om den helhetsbedömning som bör göras på koncernbolags affärer med varandra och som kan innehålla kompensatoriska inslag.

> Det fordras således att avvikelsen haft en inkomsteffekt i den meningen att den förorsakat en minskning av företagets inkomst. Räckvidden av detta rekvisit är inte helt klar. Bestämmelsen skulle kunna uppfattas närmast som en erinran om att avvikelsen, sedd för sig, skall ha verkat i inkomstsänkande riktning. Vanligen har rekvisitet dock ansetts innefatta ett krav på en vidare bedömning, vid vilken hänsyn kan tas till bl.a. kompensatoriska effekter som haft samband med den aktuella prisavvikelsen. Som exempel har nämnts att företaget beträffande en viss produkt tillämpat en differentierad prissättning (jfr bl.a. Arvidsson, Dolda vinstöverföringar, s 154-156). Kravet på inkomsteffekt skulle med den vidare tolkningen inte vara uppfyllt om prisavvikelsen varit ett led i en prisdifferentiering som sammantaget verkat till företagets fördel.---

> Det som här nämnts innebär att korrigering enligt 43 § 1 mom. KL inte alltid skall ske i situationer där en avvikelse från armlängdspriset kan konstateras och där kravet på inkomsteffekt i och för sig är att anse som uppfyllt. Det är nödvändigt att väga in olika affärsmässiga aspekter innan det kan avgöras om en korrigering är motiverad. I många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagets affärer med varandra och att därvid beakta bl.a. transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för den inkomstsänkande effekten av prisavvikelsen (jfr i detta sammanhang RÅ79 1:40, RÅ80 1:59 och RÅ84 1:16). En sådan helhetsbedömning kan leda till att korrigering inte skall ske trots att en klar prisavvikelse förekommit.

Målen inrymmer ett flertal frågeställningar. RR:s genombrytning av beskattningsårets slutenhet innebär att en ny princip introducerats, vilken kan befaras medföra avsevärda svårigheter ur utrednings- och kontrollsynpunkt. RR påpekar dock i samband med AFRA-noteringarna att den metod som används vid koncernbolags internprissättning bör tillämpas konsekvent över en längre tid. Detta torde innebära att de affärsmässiga motiven för transaktionerna måste kunna överblickas och värderas under en begränsad period. Om koncernföretag byter beräkningsmetod vid mellanhavanden med varandra uppkommer påtagliga svårigheter att bedöma huruvida en konstaterad prisavvikelse föranletts av affärsmässiga skäl eller beror på den ekonomiska intressegemenskapen.

4 Inkomst av fastighet

Inkomstskatt
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:651 f.
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1421
Prop. 1993/94:45, SkU15, SFS 1993:1543
Prop. 1993/94:50, SkU15, SFS 1993:1543
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1860
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, SkU2, SFS 1999:1229

Lag (1984:1052) om statlig fastighetskatt
Prop. 1984/85:18, SkU24, SFS 1984:1052
Prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:652

Lag (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt
Prop. 2001/02:3, SkU3, SFS 2001:906

4.1 Allmänt om innehav av bostad utomlands

Bostad utomlands kan hänföras till följande tre huvudkategorier.

1. Direktägd fastighet, som i sin tur kan indelas i:

a) Privatbostadsfastighet, och
b) Näringsfastighet

2. Bostadsrätter och liknande upplåtelseformer, som i sin tur kan indelas i:

a) Privatbostad genom aktie-/andelsinnehav, och
b) övriga aktie-/andelsinnehav

3. Nyttjanderätt till bostad

4.2 Särskilt om uttrycken fastighet utomlands, privatbostad, privatbostadsfastighet och näringsfastighet

Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används i IL också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser

avses. Med fastighet avses således även fastighet utomlands om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska fastigheter avses. I förarbetsuttalanden till lagstiftningen sägs att vad som ska bedömas är om något enligt den utländska rätten är sådant att den aktuella företeelsen skulle kunna anses falla in under den svenska termen, såsom den används i IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 22). Vidare sägs att absolut identitet inte kan krävas utan att det får avgöras i det enskilda fallet om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen.

I 2 kap. 8–19 §§ IL ges definitioner av de olika begrepp som förekommer i samband med bostadsbeskattningen.

Privatbostad – fastighet

Med privatbostad avses ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § 1 st. IL). Ett småhus som är inrättat till bostad åt två familjer räknas som privatbostad om det till väsentlig del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Till småhus räknas, enligt 2 kap. 15 § 1 st. IL, hus av det slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Av formuleringen ”av det slag som avses” följer att även utländska motsvarigheter omfattas av definitionen av småhus (jfr prop. 1999/2000: 2 del 2 s. 32). Ett utländskt småhus kan således vara privatbostad om övriga rekvisit är uppfyllda. Det kan även vara s.k. privatbostadsfastighet, se nedan vid kantrubriken Privatbos tadsfastighet.

Privatbostad – bostadsrätt

Med privatbostad avses också en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § 2 st. IL). Ett privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget (2 kap. 17 § IL). Härutöver kan även garageföreningar räknas som privatbostadsföretag. Dessa behandlas inte här. SKV har i rekommendationer (RSV S 1999:43) uttalat att om en fastighet innehåller minst tre bostadslägenheter och minst 60 procent av fastighetens hela taxeringsvärde belöper på lägenheter som med bostadsrätt eller hyresrätt upplåtits till delägare bör ovannämnda villkor om visst tillhandahållande av bostäder till medlemmar eller delägare anses uppfyllt. Bara svenska företag har tagits med i definitionen av privatbostadsföretag. Vid bedömningen av om en bostad är privatbostad ska emellertid utländsk juridisk person som motsvarar ett privatbostadsföretag likställas

med sådant företag (2 kap. 8 § 2 st. IL). Härigenom kan en utländsk bostadsrätt vara privatbostad enligt 2 kap. 8 § IL. Vad som återges ur SKV:s rekommendation (RSV S 1999:43) ovan torde gälla även beträffande utländska fastigheter oavsett att dessa saknar taxeringsvärde. Underlaget för fastighetsskatten för dessa objekt beräknas på samma sätt som för utländska privatbostadsfastigheter (se avsnitt 4.3.1.1).

Kan den juridiska personen inte klassificeras som privatbostadsföretag eller en utländsk motsvarighet till sådant företag är bostadsrätten inte privatbostad. Detta kan t.ex. vara fallet om en för stor del av fastigheten upptas av kommersiella lokaler.

Jordbruksfastighet utomlands

En jordbruksfastighet utomlands som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet, dvs. en utländsk bostad på jordbruksfastighet, räknas enligt 2 kap. 9 § 1 st. IL inte som privatbostad.

Privatbostadsfastighet

Med privatbostadsfastighet avses enligt 2 kap. 13 § 1 st. IL, under förutsättning att småhuset är en privatbostad,

1. småhus med mark som utgör småhusenhet,
2. småhus på annans mark, och
3. småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet.

En privatbostadsfastighet kan vara belägen utomlands eftersom definitionen av småhus – och därmed också privatbostad – även omfattar utländska motsvarigheter (se ovan vid kantrubriken Privatbostad – fastighet).

Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den (2 kap. 13 § 2 st. IL).

Näringsfastighet

En näringsfastighet är en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL).

För en utförligare redogörelse för ovan beskrivna termer, se HL 04-3.

4.3 Beskattning av privatbostäder utomlands

4.3.1 Privatbostadsfastigheter

4.3.1.1 Statlig fastighetsskatt

Underlaget

Privatbostad utomlands beskattas huvudsakligen med fastighetsskatt, 1 § 2 st. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt; LSF. Enligt 3 § 1 st. a) LSF ska underlaget för fastighetsskatt vara 75 procent av marknadsvärdet. Det kan vara svårt att fastställa ett marknadsvärde för en utländsk fastighet. Enligt förarbetsuttalan-

den kan man utgå från den köpeskilling som ägaren betalat om förvärvet inte ligger alltför långt tillbaka i tiden (prop. 1989/90: 110 s. 731 f.). I anskaffningsutgiften inräknas även kostnad för mer omfattande ny-, till- eller ombyggnad. Då lagtexten uttryckligen anger att det är sådan privatbostad som avses i 2 kap. 8–12 §§ IL som är skattepliktig och då privatbostad enligt detta lagrum inte kan omfatta mark, ska fastighetsskatten baseras på anskaffningsutgiften för fastigheten exklusive kostnaden för marken. Härav följer också att tomtmark utomlands, som till följd av avsett användningssätt är privatbostadsfastighet inte ska belastas med fastighetsskatt. Det torde ofta vara svårt att bestämma hur stor del av anskaffningsutgiften som avser byggnaderna. Enligt SKV:s uppfattning kan i brist på utredning om byggnadsvärde ett belopp motsvarande hälften av hela fastighetens anskaffningsutgift tjäna som underlag. Enligt förarbetena ska anskaffningsutgiften också justeras med hänsyn till förändringar i penningvärdet. Justering kan ske i enlighet med de omräkningstal som SKV beräknar (se nedan). Underlaget blir således 75 procent av den beräknade och indexerade anskaffningsutgiften för fastigheten.

För åren 1914–2003 har följande omräkningstal räknats fram.

År	Omräkningstal	År	Omräkningstal	År	Omräkningstal
1914	40,63	1944	17,36	1974	5,03
1915	35,33	1945	17,44	1975	4,58
1916	31,25	1946	17,36	1976	4,15
1917	24,77	1947	16,93	1977	3,73
1918	17,51	1948	16,12	1978	3,39
1919	15,16	1949	15,87	1979	3,16
1920	15,10	1950	15,69	1980	2,78
1921	17,59	1951	13,54	1981	2,48
1922	21,73	1952	12,54	1982	2,29
1923	23,35	1953	12,39	1983	2,10
1924	23,35	1954	12,31	1984	1,94
1925	22,95	1955	11,99	1985	1,81
1926	23,76	1956	11,41	1986	1,74
1927	24,04	1957	10,92	1987	1,67
1928	23,90	1958	10,47	1988	1,57
1929	24,18	1959	10,39	1989	1,48
1930	24,93	1960	9,98	1990	1,34
1931	25,72	1961	9,77	1991	1,22
1932	26,21	1962	9,32	1992	1,20
1933	26,91	1963	9,05	1993	1,14
1934	26,73	1964	8,78	1994	1,12
1935	26,21	1965	8,36	1995	1,09
1936	25,88	1966	7,84	1996	1,09
1937	25,24	1967	7,52	1997	1,08
1938	24,62	1968	7,39	1998	1,08
1939	24,04	1969	7,18	1999	1,08
1940	21,38	1970	6,72	2000	1,07
1941	18,90	1971	6,25	2001	1,04
1942	17,51	1972	5,90	2002	1,02
1943	17,29	1973	5,53	2003	1,00

Skattesats

Fastighetsskatt på privatbostad utomlands påförs för varje beskattningsår med 1,0 procent (taxeringsåret 2004) av underlaget.

Ej nedsättning

Den i 3 § 2 st. LSF föreskrivna nedsättningen av fastighetsskatten för nyproducerade småhus och hyreshus gäller inte för fastigheter utomlands.

Begränsningsregeln ej tillämplig

Av 1 § lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt framgår att skattereduktion endast ges den som är ägare av en fastighet i Sverige. Detta innebär att fastighet utomlands inte omfattas av reglerna om skattereduktion. Se avsnitt 4.5.

Jordbruksfastighet utomlands

En jordbruksfastighet utomlands som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet, dvs. en utländsk bostad på jordbruksfastighet,

räknas enligt 2 kap. 9 § 1 st. IL inte som privatbostad. En sådan bostad är följaktligen inte skattepliktig till fastighetsskatt.

Ej fastighetsskatt vid exemptavtal

Enligt 2 § 3 st. LSF påförs inte fastighetsskatt när inkomst eller förmögenhet bestående av privatbostad utomlands på grund av bestämmelse i skatteavtal undantas från beskattning i Sverige. Skatteavtal där exemptmetoden tillämpas på privatbostad utomlands är avtalen med Grekland, Israel, Marocko och Peru.

4.3.1.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Ej förmånsvärde

Något förmånsvärde för eget brukande av privatbostadsfastighet ska inte beräknas. Detta gäller också om denna är belägen utomlands.

Privatbostad?

Vid bedömningen av om en bostad är privatbostad är användningssättet eller det tänkta användningssättet avgörande (2 kap. 8 § IL). Det är vanligt att utländska fastigheter och bostadsrätter hyrs ut hela eller viss del av året. Frågan är då om fastigheten eller bostadsrätten är privatbostad. Till skillnad från när det gäller till ytan blandad användning (se prop. 1990/91:54 s. 191 f.) finns inget klargörande uttalande i förarbetena vad gäller i tiden blandad användning. Det förefaller dock inte rimligt att på det sätt som anges i 2 kap. 10 § IL bara se till förhållandena vid kalenderårets utgång. I stället torde en utländsk fastighet respektive bostadsrätt som regel vara att betrakta som privatbostad. Endast när den överhuvudtaget inte är avsedd att inom överskådlig tid användas som permanent- eller fritidsbostad av ägaren eller närstående kan den inte anses som privatbostad.

Tröghetsregeln

Vid omklassificering av privatbostad – såväl fastighet som bostadsrätt – ska den s.k. tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL beaktas. Enligt denna regel ska omklassificering av en privatbostad anstå till utgången av det andra kalenderåret efter det år då den omständighet som först utgjorde skäl för omklassificeringen inträffade. Om ägaren begär det får dock omklassificeringen ske omedelbart.

Uthyrningsinkomst

Inkomst av uthyrning av privatbostadsfastighet eller privatbostad tas upp som intäkt av kapital (42 kap. 1 § 1 st. och 42 kap. 30 § 1 st. IL). Detsamma gäller inkomst av avyttring av produkter, t.ex. trädgårdsprodukter eller avverkad skog, från sådan fastighet eller bostad. Såsom framgår i avsnitt 4.2 kan även fastighet utomlands vara privatbostad och privatbostadsfastighet. Härigenom blir bestämmelserna tillämpliga också på bostad och fastighet utomlands.

Avdrag från hyresinkomsten

Från intäkten får avdrag göras med 4 000 kr per år för varje privatbostadsfastighet eller privatbostad (42 kap. 30 § 2 st. IL). När en privatbostadsfastighet upplåts, ska, utöver 4 000 kr, ett belopp som motsvarar 20 procent av intäkten av upplåtelsen dras av

(42 kap. 31 § 1 st. IL). Avdrag medges inte med högre belopp även om de faktiska kostnaderna varit högre (42 kap. 30 § 2 st. IL).

Exempel

Uthyrning av privatbostadsfastighet

Hyresintäkt	8 000 kr
Avgår skattefri del	- 4 000 kr
Avgår ytterligare	
– 20 procent av 8 000 kr	- 1 600 kr
Skattepliktig inkomst	2 400 kr

4.3.1.3 Avdrag för ränteutgifter

Ränteutgifter är avdragsgilla

Enligt 42 kap. 1 § 2 st. IL får obegränsat skattskyldig fysisk person göra avdrag för ränteutgift i inkomstslaget kapital även om ränteutgiften inte är en omkostnad för att förvärva och bibehålla inkomster. Tomträttsavgäld jämställs, enligt 42 kap. 27 § IL, med ränteutgift. I förarbetena sägs att bostadsräntor och tomträttsavgälder i allmänhet inte kan ses som omkostnader för förvärvande av någon skattepliktig intäkt eftersom nyttjandet av egen bostad inte ska tas upp som intäkt, men att de ändå ska få dras av i inkomstslaget kapital (prop. 1989/90:110 s. 699). Trots avdragsförbudet i 9 kap. 5 § IL är ränteutgifter som belöper på en privatbostad utomlands alltid avdragsgilla och då i inkomstslaget kapital. Detta beror på att kostnader för lån nedlagda i en privatbostad inte är hänförliga till någon inkomst som är undantagen från beskattning i Sverige.

Fördelning av ränteutgifter

Begränsat skattskyldig får enligt 42 kap. 1 § 2 st. IL endast dra av ränteutgifter som är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. För den som varit bosatt här under del av år ska en fördelning ske så att avdrag för ränteutgifter endast medges för den del av året, som den skattskyldige är obegränsat skattskyldig (prop. 1990/91:54 s. 308). Vid fördelningen ska, på samma sätt som i fråga om inkomster, kontantprincipen tillämpas.

4.3.1.4 Beskattning vid avyttring

Vinst som uppkommit vid avyttring (kapitalvinst) av privatbostadsfastighet beskattas enligt 41 kap. 1 § IL i inkomstslaget kapital. Detta gäller oavsett om avyttringen avser tillgång belägen i Sverige eller utomlands.

Beräkningen av kapitalvinst för privatbostadsfastigheter utomlands sker på samma sätt som för fastigheter belägna i Sverige (45 kap. 1 § jfr m. 2 kap. 2 § IL). Vid avyttring av privatbostads-

fastighet är två tredjedelar av vinsten skattepliktig (45 kap. 33 § 1 st. IL). Uppkommer en förlust är 50 procent av denna avdragsgill (45 kap. 33 § 2 st. IL). För en utförligare beskrivning av kapitalvinstreglerna vid avyttring av privatbostadsfastighet hänvisas till HL 04.

Enligt 9 kap. 5 § IL medges inte avdrag för kapitalförlust när privatbostaden är belägen i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal enligt vilket exemptmetoden tillämpas på kapitalvinsten.

Uppskovsavdrag

Reglerna i 47 kap. IL om uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostadsfastighet är inte tillämpliga när privatbostad utomlands avyttras (47 kap. 1 och 3 §§ IL).

4.3.2 Bostadsrätter som är privatbostad

4.3.2.1 Statlig fastighetsskatt

Enligt 1 § 2 st. LSF ska fastighetsskatt tas ut på privatbostäder utomlands. Som framgår av avsnitt 4.2 kan en utländsk bostadsrätt vara privatbostad. Att fastighetsskatten omfattar utländska bostadsrätter framgår också av uttalanden i prop. 1989/90:110 s. 731.

Underlaget

Vid beräkning av underlaget för fastighetsskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs i fråga om privatbostadsfastigheter i avsnitt 4.3.1.1.

Skattesats

Fastighetsskatt på privatbostad utomlands påförs för varje beskattningsår med 1,0 procent (taxeringsåret 2004) av underlaget.

Begränsningsregeln ej tillämplig

Av 1 § lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt framgår att skattereduktion endast ges den som är ägare av en fastighet i Sverige. För utländsk bostadsrätt som är skattepliktig till fastighetsskatt ges således inte skattereduktion för fastighetsskatt.

Ej fastighetsskatt vid exemptavtal

Enligt 2 § 3 st. LSF påförs inte fastighetsskatt när inkomst eller förmögenhet bestående av privatbostad utomlands på grund av bestämmelse i skatteavtal undantas från beskattning i Sverige.

4.3.2.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Bostadsrätter som är privatbostad behandlas i princip på samma sätt som privatbostadsfastigheter, se avsnitt 4.3.1.2. När en bostad som innehas med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåts, ska dessutom, utöver 4 000 kr, den del av innehavarens avgift eller hyra som avser den upplåtna delen dras av (42 kap. 31 § 3 st. IL).

4.3.2.3 Avdrag för ränteutgifter

Vad som sägs i avsnitt 4.3.1.3 gäller även bostadsrätter som är privatbostad.

4.3.2.4 Utdelning m.m.

Utdelning, från en utländsk juridisk person vilken motsvarar ett privatbostadsföretag, som inte består i förmån av utnyttjande av fastigheten, tas upp som intäkt av kapital till den del den överstiger andra avgifter och inbetalningar till företaget under beskattningsåret än kapitaltillskott (42 kap. 28 § IL). I avsnitt 4.3.1.2 och 4.3.2.2 beskrivs beskattningen av uthyrningsinkomster.

Lättnadsreglerna

43 kap. IL innehåller de särskilda lättnadsreglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag. För reglernas tillämplighet krävs, när det gäller utdelning och kapitalvinst på andelar i utländsk juridisk person, bl.a. att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt företag med motsvarande inkomster (43 kap. 1 § IL). Reglerna är inte tillämpliga på utdelning från bl.a. privatbostadsföretag (43 kap. 2 § 1 st. 4 IL). Ett privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag med viss verksamhet (2 kap. 17 § IL , se även avsnitt 4.2 vid kantrubriken Privatbostad – bostadsrätt). Lättnadsreglerna torde därför – om övriga förutsättningar för deras tillämpning är uppfyllda – vara tillämpliga på utdelning från den utländska juridiska personen. Lättnadsreglerna beskrivs närmare i HL 04.

4.3.2.5 Beskattning vid avyttring

Tillämpningsområdet för 46 kap. IL om avyttring av bostadsrätt är begränsat till privat- och näringsbostadsrätter. Såväl privat- som näringsbostadsrätt är en andel i ett privatbostadsföretag (2 kap. 18 resp. 19 §§ IL). Såsom anges i avsnitt 4.2 kan en utländsk bostadsrätt vara privatbostad enligt 2 kap. 8 § 2 st. IL. En utländsk bostadsrättsförening kan emellertid inte vara privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL, då denna enbart omfattar svenska ekonomiska föreningar och svenska aktiebolag. Utländska bostadsrätter omfattas härigenom inte av 46 kap. IL om avyttring av bostadsrätter. En försäljning av en utländsk bostadsrätt, som är privatbostad enligt definitionen i 2 kap. 8 § 2 st. IL, behandlas i stället enligt samma regler som gäller vid avyttring av en andel i ett svenskt bostadsföretag som inte är privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL, dvs. reglerna om avyttring av delägarrätter i 48 kap. IL.

Lättnadsreglerna

43 kap. IL innehåller de särskilda lättnadsreglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag, se avsnitt 4.3.2.4.

Enligt 9 kap. 5 § IL medges inte avdrag för kapitalförlust när privatbostaden är belägen i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal enligt vilket exemptmetoden tillämpas på kapitalvinsten.

Uppskovsavdrag

Reglerna i 47 kap. IL om uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostadsrätt är inte tillämpliga när privatbostad utomlands avyttras (47 kap. 1 och 3 §§ IL).

4.3.3 Bostadsrätter och liknande som inte är privatbostad

4.3.3.1 Statlig fastighetsskatt

På bostadsrätt som inte är privatbostad tas inte statlig fastighetsskatt ut.

4.3.3.2 Övrig beskattning under innehavstiden

Innehav av en bostad, genom aktie-/andelsinnehav i en utländsk juridisk person, som inte är privatbostad enligt 2 kap. 8 § IL, beskattas enligt samma regler som gäller för innehav av en svensk bostadsrätt som inte är andel i privatbostadsföretag. Delägare respektive medlem är skattskyldig i inkomstslaget kapital för inkomster p.g.a. innehav av aktierna respektive andelarna (42 kap. 1 § IL). Som intäkt tas upp hyresvärdet för disponerad lägenhet och eventuella hyresintäkter. För uthyrningsinkomst gäller inte reglerna i 42 kap. 30–31 §§ IL. I stället tas sådan intäkt upp som intäkt av kapital enligt allmänna regler (42 kap. 1 § IL). Avdrag medges för medlemmens avgift till föreningen, som inte utgör kapitaltillskott, medlemmens egna kostnader för reparation och underhåll, förvaltningsutgifter för uthyrd lägenhet samt för skuldränta på kapital som lånats för förvärv av bostadsrätten.

Lättnadsreglerna

43 kap. IL innehåller de särskilda lättnadsreglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag. För reglernas tillämplighet krävs, när det gäller utdelning och kapitalvinst på andelar i utländsk juridisk person, bl.a. att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt företag med motsvarande inkomster (43 kap. 1 § IL). Lättnadsreglerna beskrivs närmare i HL 04.

4.3.3.3 Beskattning vid avyttring

En försäljning av en utländsk bostadsrätt, som inte är privatbostad enligt definitionen i 2 kap. 8 § 2 st. IL, behandlas enligt reglerna om avyttring av delägarrätter i 48 kap. IL eller, om fråga inte är om sådan delägarrätt som räknas upp i 48 kap. 2 § IL, en-

ligt reglerna om andra tillgångar i 52 kap. IL.

Lättnadsreglerna

43 kap. IL innehåller de särskilda lättnadsreglerna för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag, se avsnitt 4.3.3.2.

Uppskovsavdrag

Reglerna i 47 kap. IL om uppskovsavdrag vid byte av bostad är inte tillämpliga när utländsk bostadsrätt avyttras (47 kap. 1 och 3 §§ IL).

4.3.4 Hyresbostäder

4.3.4.1 Beskattning under innehavstiden

Inkomst från uthyrning av bostad som innehas med hyresrätt beskattas enligt 42 kap. 30-31 §§ IL. Hyresintäkten tas upp som intäkt. Avdrag medges med 4 000 kr samt den del av upplåtarens hyra som avser den upplåtna delen. Själva innehavet av hyresrätten ger inte upphov till någon inkomstbeskattning.

Time-sharing m.m.

En typ av nyttjanderätt är s.k. time-sharing. Härmed avses oftast att någon för en viss summa förvärvat ett semestercertifikat eller liknande, som inte är aktie/andel i ett bostadsföretag men som ger innehavaren rätt att utnyttja en lägenhet under viss tid av året.

En annan typ av nyttjanderätt utgör s.k. leasehold som är en vanlig innehavsform i Storbritannien, särskilt i London. Den innebär att nyttjanderätt till en viss lägenhet upplåtes på viss tid t.ex. 100 år. För detta betalar man en bestämd summa vid förvärvet och sedan även sedvanlig hyra. Nyttjanderätten kan överlåtas och behandlas då enligt reglerna för andra tillgångar enligt 52 kap. IL.

4.3.4.2 Beskattning vid avyttring

En försäljning av time-sharing beskattas enligt reglerna om andra tillgångar i 52 kap. IL.

4.4 Beskattning av näringsfastigheter utomlands

4.4.1 Allmänt

Ej fastighetsskatt

Näringsfastighet utomlands är inte skattepliktig till statlig fastighetsskatt. Begreppet näringsfastighet beskrivs i avsnitt 4.2.

En eller flera näringsverksamheter?

All näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om han bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). I prop.

1993/94:50 s. 334 uttalas att självständighetskravet får anses uppfyllt om verksamheten utomlands saknar anknytning till en verksamhet här i landet. Skilda verksamheter utomlands hänförs till en och samma näringsverksamhet.

Juridiska personers innehav av näringsfastighet utomlands ger inte upphov till några speciella frågeställningar förutom i ett avseende, nämligen om en fastighet ägs av en utländsk juridisk person som inte utgör utländskt bolag enligt 6 kap. 9–10 §§ IL och vars delägare ska beskattas för del av bolagets löpande resultat i enlighet med reglerna i 6 kap. 14–15 §§ IL. I kapitel 7 redogörs för behandlingen av den dubbelbeskattning som uppkommer om beskattning skett även i den utländska juridiska personens hemstat.

4.4.2 Eget boende i näringsfastighet

Förmånsvärde

Som ovan nämnts beskattas näringsfastighet utomlands i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen tillämpas samma regler som gäller för näringsfastigheter i Sverige. Som intäkt tas upp det egna hyresfria nyttjandet. Detta utgör uttag av tjänst enligt 22 kap. 4 § IL.

Andelshus

Andelshus är en särskild bostadsform där tre eller flera personer tillsammans – direkt eller genom ett handelsbolag – äger ett hyreshus med skilda lägenheter åt delägarna (2 kap. 16 § IL). Delägaren beskattas enligt de regler som gäller för näringsfastigheter (14 kap. 1 § och 2 kap. 14 § IL). Detta innebär att delägaren vid inkomstbeskattningen ska redovisa sin del av fastighetens inkomster som inkomst av näringsverksamhet. Som intäkt tas upp hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Avdrag medges för delägarens andel av löpande driftkostnader samt för utgiftsräntor. För reparationer och underhåll finns i 19 kap. 3 § IL särskilda begränsningar i avdragsrätten.

Reglerna för beskattning av andelshus är utformade så att den skattskyldige själv får välja mellan att ett underskott helt eller delvis behandlas enligt huvudregeln, dvs. utnyttjas mot framtida överskott från fastigheten eller behandlas som en kapitalförlust enligt 42 kap. 33 § IL. Enligt dessa bestämmelser har delägare i andelshus efter yrkande rätt till avdrag såsom för kapitalförlust för underskott av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår. Avdrag medges för den del av underskottet som belöper på sådan bostadslägenhet som skulle ha utgjort privatbostad om den innehafts med bostadsrätt. Om den skattskyldige väljer att behandla underskottet som en kapitalförlust medges avdraget i inkomstslaget kapital med 70 procent av underskottet. För underskott av kapital medges skattereduktion enligt 11 kap. 11 § SBL. Om inkomsten från en näringsfastighet är undantagen från beskattning i

Sverige enligt bestämmelser i skatteavtal är ett underskott inte avdragsgillt.

Bostadsförmån

Huvudregeln är att bostadsförmån ska tas upp till ett belopp motsvarande de hyrespriser som gäller på den ort där fastigheten är belägen. Värdet ska beräknas för den tid fastigheten varit disponibel för ägaren. Beräkningen av värdet kan, i de fall ortens pris inte kan fastställas, ske antingen efter en schablonmetod som baseras på anskaffningsutgiften (se nedan vid kantrubriken Schablonmässig värdering) eller enligt RSV:s information om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. för beskattningsåret 2002 och vid 2003 års taxering (RSV M 2001:31).

Schablonmässig värdering

Enligt schablonmetoden tas som underlag upp anskaffningsutgiften för fastigheten respektive bostaden, uppräknad med index. 50 procent av den uppräknade anskaffningsutgiften läggs till grund för beräkning av förmånsvärdet. De omräkningstal som SKV beräknar kan användas vid justering till dagens penningvärde. Omräkningstalen redovisas i avsnitt 4.3.1.1.

Förmånsvärdet beräknas till ett belopp motsvarande för helt år räknat

- 10 procent av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som inte överstiger 100.000 kr,
- 6 procent av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som överstiger 100.000 kr men inte 200.000 kr samt
- 3 procent av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som överstiger 200.000 kr.

Exempel

En fastighet har anskaffats år 1979 för 400.000 kr. Vid 2004 års taxering räknas en fastighet inköpt 1979 upp med omräkningstalet 3,16 vilket ger ett nuvärde på 1.264.000 kr. Av nuvärdet läggs 50 procent, dvs. 632.000 kr, till grund för beräkningen av förmånsvärdet. För helt år blir förmånsvärdet enligt schablonmetoden i detta fall (10 procent av 100.000 kr + 6 procent av 100.000 kr + 3 procent av 432.000 kr)= 28.960 kr. Antag att bostaden varit uthyrd i fyra månader för 30.000 kr. Ägaren ska då förmånsbeskattas för de återstående åtta månaderna. Förmånens värde är 8/12 av 28.960 kr, dvs. 19.307 kr.

4.4.3 Beskattning vid avyttring

Avyttrar en fysisk person en näringsfastighet som är anläggningstillgång hänförs intäkten till inkomst av kapital. Är fastigheten lagertillgång sker beskattning däremot i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 45 kap. 1 § jfr m. 2 kap. 2 § IL följer att vinstberäkningen vid avyttring av fastighet är densamma oavsett om fastigheten är belägen i Sverige eller utomlands. Om en fysisk person avyttrar en näringsfastighet och det vid kapitalvinstberäkningen uppkommer en vinst ska ett underskott som finns i den näringsverksamhet till vilken fastigheten hör dras av från kapitalvinsten (45 kap. 32 § IL). Bestämmelsen är tvingande. Åtgärden att räkna av underskottet mot vinsten är den sista som sker vid kapitalvinstberäkningen. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten. Denna bestämmelse gäller även för näringsfastighet utomlands. Däremot är inte bestämmelsen i 42 kap. 34 § 1 st. IL om avdrag för underskott såsom kapitalförlust tillämplig när fråga är om självständig verksamhet utomlands. Uppkommer en verklig förlust vid försäljning av näringsfastighet utomlands är denna avdragsgill enligt samma regler som gäller för fastighet i Sverige. Rätt till avdrag föreligger dock inte när fastigheten är belägen i ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal enligt vilket exemptmetoden tillämpas på kapitalvinst på fastighet (9 kap. 5 § IL).

4.5 Begränsat skattskyldigs fastighets- och bostadsinnehav i Sverige

Ränteutgifter Fastighetsskatt – begränsnings-regeln

Oavsett om ägaren är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige beskattas innehav av fastighet eller bostad i Sverige på samma sätt utom i ett avseende. För begränsat skattskyldigs innehav av privatbostad i Sverige gäller inte den generella rätt till avdrag för ränteutgifter som obegränsat skattskyldiga har. Begränsat skattskyldiga får inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (42 kap. 1 § 2 st. IL). RR har i RÅ 2001 ref. 1 prövat frågan om en begränsat skattskyldigs ränteutgifter får behandlas som omkostnad för förvärv av kapitalvinst. RR uttalade att löpande ränteutgifter för ett lån som har tagits upp för att finansiera anskaffningen av en tillgång ska betraktas som omkostnader för förvärv av den löpande avkastningen på tillgången, men däremot inte för förvärv av den intäkt av engångskaraktär som vinsten vid en avyttring av tillgången utgör. Avdragsrätten för omkostnader vid uthyrning av privatbostad och privatbostadsfastighet regleras i 42 kap. 30–31 §§ IL. Avdrag ska göras med 4 000 kr per år för varje privatbostadsfastighet eller privatbostad. När en privatbostadsfastighet upplåts, ska därutöver ett belopp som motsvarar 20 procent av

intäkten av upplåtelsen dras av. När en bostad som innehas med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåts, ska i stället, utöver 4 000 kr, den del av innehavarens avgift eller hyra som avser den upplåtna delen dras av. Detta får till följd att avdrag från uthyrningsinkomster inte kan medges för ränteutgifter som en begränsat skattskyldig har haft.

Av 1 § lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt framgår att ägare av en fastighet i Sverige under vissa förutsättningar ges skattereduktion för fastighetsskatt. Skattereduktion ges enligt 5 § nämnda lag den som ägt en fastighet och varit bosatt där hela beskattningsåret, om fastigheten är en småhusenhet eller ett småhus som är inrättat till bostad åt högst en eller två familjer med tillhörande tomtmark på en lantbruksenhet. Särskilda regler gäller om det i ett hushåll finns flera sådana fastigheter, jfr 5 § 2 st. Den skattskyldige anses bosatt på den fastighet där han rätteligen ska vara folkbokförd (5 § 3 st.). Det är således folkbokföringslagens (1991:481) regler om folkbokföringsort som avgör var en person ska anses bosatt och därmed om bosättningskravet i 5 § 1 st. lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt är uppfyllt.

5 Inkomst av kapital

Grundläggande regler om detta inkomstslag redovisas i kapitel 23 i HL 04. Följande framställning är främst inriktad på att belysa sådana delar av lagstiftningen som har betydelse i internationella sammanhang.

5.1 Obegränsad skattskyldighet

En obegränsat skattskyldig person är skattskyldig här för all inkomst oavsett om inkomsten härrör från Sverige eller från utlandet.

Vilka beskattas i inkomstslaget kapital?

Skattskyldiga för inkomster hänförliga till inkomstslaget kapital är fysiska personer (1 kap. 3 § IL). Bolags kapitalinkomster beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Vad beskattas i kapital?

I 42 kap. 1 § IL exemplifieras olika slag av kapitalinkomster. Hit hör bl.a. ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar.

Utdelning, kapitalvinst och annan avkastning hänförlig till pensionssparkonto ska inte tas upp som inkomst av kapital. Dessa tillgångar träffas i stället av avkastningsskatt enligt AvPL. Ränta på förfallna men inte utbetalda belopp från pensionsförsäkring eller kapitalförsäkring utgör inte heller inkomst av kapital (42 kap. 4 § IL).

Utdelning och kapitalvinst vid försäljning av andelar i fåmansföretag ska i vissa fall hänföras till inkomstslaget tjänst (57 kap. 7 och 12 §§ IL).

Förvaltningsutgifter

Avdrag medges endast för sådana förvaltningsutgifter som är hänförliga till tillgångar som kan vara föremål för beskattning enligt IL, antingen som löpande avkastning eller som kapitalvinst.

Förvaltningsutgifter får bara dras av till den del utgifterna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1.000 kr (42 kap. 6 § IL). Om en inkomst inte ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av (9 kap. 5 § IL).

Avdrag torde därför inte kunna medges för t.ex. depåavgift avseende förvaltning av utländska värdepapper om avkastningen på dessa enligt tillämpligt skatteavtal inte beskattas i Sverige.

Inkomster som ska beskattas i inkomstslaget kapital delas inte upp i olika förvärvskällor. Detta medför en rätt för den skattskyldige att utjämna löpande inkomster och vinster mot förluster på olika slags kapitalplaceringar.

Skattesats

Inkomst av kapital beräknas för sig och basen för beskattningen är en separat, proportionerlig inkomstskatt på 30 procent (65 kap. 7 § IL).

Inget grundavdrag

I inkomstslaget kapital medges inget grundavdrag.

Skattereduktion

Om ett underskott av kapital uppkommer, ska skatten minskas med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100.000 kr och med 21 procent av det återstående underskottet (skattereduktion). Skattereduktion ska räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt (65 kap. 9 och 12 §§ IL).

Underskott i inkomstslaget kapital måste utnyttjas det år det uppkommer och får således inte sparas till ett senare beskattningsår. Det innebär bl.a. att en person som tjänstgör utomlands och som med stöd av sexmånaders- eller ettårsregeln frikallas från skattskyldighet för anställningsinkomst under denna tid, inte kan spara underskott som uppkommit till följd av t.ex. ränteutgifter för en fastighet i Sverige till dess förvärvsinkomster intjänas efter återkomsten hit ett senare år.

5.1.1 Löpande kapitalavkastning

54 kap. 5 § IL
Ds 1990:38, prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

Beskattningstidpunkt/ Kontantprincipen

Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras (41 kap. 8 § IL). Bankräntor som tillgodoräknas insättaren per den 31 december anses disponibla den dagen. Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår när den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna (41 kap. 9 § IL). Beskattningen träffar således inte orealiserade värdeökningar. Kapitalvinster ska som huvudregel tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras (44 kap. 26 § IL). Kapitalvinster vid betalning av skulder i utländsk valuta ska emellertid tas upp som intäkt det beskattningsår då återbetalningen görs (54 kap. 5 § IL). Kapitalförluster ska dras av som kostnad det

beskattningsår då förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL).

Kan disponeras Tillgänglig för lyftning

Tidigare användes begreppet *tillgänglig för lyftning*. I IL används i stället uttrycket *kan disponeras*. Ändringen har gjorts för att lagtexten ska få en språkligt modern utformning.

Principen att en inkomst ska tas upp när den kan disponeras tillämpas generellt på inkomster såväl inom som utom landet. Den enskildes möjlighet att förfoga över inkomst i utlandet kan i vissa fall vara begränsad på sådant sätt att inkomsten överhuvudtaget inte kan anses vara disponibel. Avkastning på tillgångar som är placerade i utlandet kan t.ex. på grund av utländsk valutalagstiftning vara spärrad på så sätt att medlen inte får föras ut från den främmande staten. I RÅ 1989 ref. 2 hade två i Sverige bosatta makar under beskattningsåret 1978 haft inkomst bestående av avkastning på brittiska statsobligationer. På grund av den i Storbritannien då rådande valutalagstiftningen fick beloppet inte föras ut från Storbritannien förrän tidigast i mars 1981. Såvitt känt hade makarna under beskattningsåret inte vistats i Storbritannien eller på annat sätt kunnat disponera över inkomsten. RR fann därför att inkomsten inte skulle anses ha uppburits under år 1978.

En likartad situation kan inträffa om ränta eller utdelning inte erhållits i en konvertibel valuta (RÅ 1947 Fi 28 och RÅ 1959 Fi 402).

In- eller utflyttning

För det beskattningsår den skattskyldige flyttat in i eller flyttat ut ur landet blir frågan om skattskyldighet för t.ex. en ränteinkomst beroende av om inkomsten kunnat disponeras vid en tidpunkt när den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig här i landet. Räntan ska inte proportioneras mellan tiden för bosättning i Sverige respektive utomlands.

En amerikansk medborgare som flyttat till Sverige den 1 juni 1962 och bosatt sig här ansågs skattskyldig för hela årets ränteinkomst som tillgodofördes honom vid årets slut och inte enbart för den del som belöpte på tiden för bosättningen här i landet (RÅ 1971 Fi 113).

Skattskyldighet har inte till någon del ansetts föreligga för ränteinkomster som kunnat disponeras efter tidpunkten för bosättning utomlands (RÅ 1974 ref. 51).

Vid in- och utflyttning medges avdrag för ränteutgifter endast om betalningen skett när personen var obegränsat skattskyldig. En begränsat skattskyldig person kan emellertid få avdrag för skuldräntor som är en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster, se avsnitt 5.2.1.3.

Utländsk källskatt

Avkastning på tillgångar i utlandet beskattas normalt i det land varifrån den härrör. Har Sverige ingått ett skatteavtal med ett annat land är den skatt som tas ut av källstaten oftast begränsad till viss procent av räntans eller utdelningens bruttobelopp.

Kontrolluppgift

Skyldiga att lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster, fordringsrätter, ränteutgifter och skulder är andra juridiska personer än dödsbon och fysiska personer om utbetald eller tillgodoräknad ränta utgör utgift i en näringsverksamhet som en sådan person bedriver eller om räntan utgör inkomst i en näringsverksamhet som en sådan person bedriver (8 kap. 2 och 8 §§ LSK).

Preliminärskatt

Kredit- och värdepappersinstitut som bedriver gränsöverskridande verksamhet i Sverige med stöd av auktorisation i en annan EU-stat har inte skyldighet att innehålla preliminär skatt. Övriga institut som är verksamma i Sverige från ett fast driftställe, filial etc. ska göra avdrag för preliminärskatt med 30 procent på ränta och utdelning för fysisk person som är bosatt i Sverige och svenskt dödsbo (5 kap. 8 § SBL).

Preliminär skatt ska utgå med så stort belopp att den tillsammans med den skatt som faktiskt har innehållits i utlandet uppgår till 30 procent av räntan eller utdelningen (8 kap. 10 § SBL).

Avdrag för preliminär skatt ska inte ske för sådan inkomst som enligt skatteavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige (5 kap. 9 § 4. SBL). Vid tillämpning av skatteavtal används dock i allmänhet avräkningsmetoden för att undvika dubbelbeskattning. Metoden kan ibland leda till att preliminär skatt dras med för lågt belopp i Sverige. Detta blir fallet om den skattskyldige inte har ansökt om nedsättning av den utländska skatten i utlandet och utländsk skatt har innehållits med ett högre belopp än vad som är medgivet i skatteavtalet med det landet. Ett annat skäl till att preliminärskatteuttaget i Sverige kan bli för lågt är att avräkning inte alltid medges för hela den utländska skatten.

Tillämplig valutakurs är den som gäller vid tiden för utbetalningen eller gottskrivningen.

Bruttobelopp i deklarationen

I deklarationen ska all ränta och utdelning redovisas till sitt bruttobelopp, dvs. före avdrag för svensk och utländsk skatt.

Avdrag/ Avräkning av utländsk skatt

Utländsk skatt berättigar till avdrag från den utländska inkomsten (42 kap. 2 § IL som hänvisar till 16 kap. 18-19 §§ IL) eller till avräkning mot den svenska skatten på den utländska inkomsten. Ansökan om avräkning görs i deklarationen. Vad nu sagts gäller givetvis endast för den skatt källstaten tagit ut i enlighet med bestämmelserna i respektive skatteavtal.

Förfarandet vid nedsättning av utländsk källskatt

Det förutsätts således att källstaten respekterar de begränsningsregler för uttag av skatt som skatteavtalen stipulerar. Formerna för nedsättning av källskatt varierar mellan staterna. En i Sverige hemmahörande mottagare av ränta eller utdelning kan begära att skatteavtalets bestämmelser om begränsning av skattskyldighet i källstaten ska tillämpas direkt vid tidpunkten för inkomstens utbetalning i den mån ett sådant förfarande är möjligt enligt den berörda statens interna bestämmelser. I annat fall får mottagaren ansöka om att den vid källan innehållna skatten helt eller delvis ska återbetalas i efterhand. En ansökan om återbetalning av utländsk källskatt ska först ges in till SKV på den ort där den skattskyldige är hemmahörande. SKV intygar att personen i fråga är bosatt eller hemmahörande i Sverige och har hemvist här enligt aktuellt avtal dvs. är en person på vilken avtalet är tillämpligt. Sökanden sänder därefter blanketten med påtecknat intyg till den utländska skattemyndighet som ombesörjer återbetalningen av källskatt. Närmare upplysningar om förfarandet ges i en del skatteavtal.

I anslutning till ändrade regler år 1992 om utdelning i det svensk-schweiziska skatteavtalet har en överenskommelse träffats mellan staterna om förfarandet vid återbetalning av källskatt. Denna överenskommelse finns i RSV S 1994:7 (RSFS 1998:8).

SKV tillhandahåller blanketter för ansökan om nedsättning eller återbetalning av utländsk källskatt såvitt avser Belgien, Danmark, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Kina, Lettland, Nederländerna, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Tyskland och Österrike, se SKV:s årliga blankettförteckning SKV 2699.

5.1.1.1 Ränta

Ränta på fordringar i utländsk valuta beskattas löpande i inkomstslaget kapital på samma sätt som svenska räntor. Med ränta på fordringar i utländsk valuta avses även ränta på värdepapper som utställts i utländsk valuta, t.ex. utländska obligationer, konvertibla skuldebrev, vinstandelslån, konvertibla vinstandelsbevis och optionslån.

Utgiftsränta

Utgiftsräntor på lån i utländsk valuta är avdragsgilla på samma sätt som utgiftsräntor i svenska kronor.

En obegränsat skattskyldig person har i princip generell avdragsrätt för utgiftsräntor. Ränteutgifter är således avdragsgilla även om de inte är en utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst (42 kap. 1 § IL).

Exemptavtal

Avdrag medges dock inte för utgift som är hänförlig till inkomst

som på grund av skatteavtal ska undantas från beskattning i Sverige (9 kap. 5 § IL). Regeln omfattar t.ex. det fallet att en obegränsat skattskyldig person som enligt ett skatteavtal har hemvist i den andra avtalsslutande staten, tar upp ett lån, antingen i Sverige eller i utlandet, för vilket han förvärvar utländska räntebärande obligationer e.d. vilka pantsätts som säkerhet för lånet. Om ränteinkomsterna på obligationerna ska undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal föreligger i konsekvens härmed inte heller avdragsrätt för utgiftsräntorna på lånet.

5.1.1.2 Utdelning från företag i utlandet

42 kap. 16 a § IL
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341

42 kap. 17 § IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

Utdelning

Utdelning på andelar i ett utländskt bolag beskattas i likhet med utdelning på svenska andelar.

Vid tillämpning av reglerna i 42 kap. 16 § IL om utdelning av andelar i dotterbolag (Lex ASEA) ska ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant utdelande moderbolag om det utländska bolaget hör hemma i en EES-stat eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte (42 kap. 16 a § IL).

Av 42 kap. 17 § IL framgår att som utdelning behandlas utbetalningar till aktieägarna i samband med att ett svenskt aktiebolag sätter ned aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp, reservfonden, eller överkursfonden. Även utbetalning från en utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande anses som utdelning. S.k. skattetillgodohavande (exempelvis avoir fiscal i Frankrike och tax credit i Storbritannien) betraktas också som utdelning (42 kap. 24 § IL).

Löpande beskattning

Under de i 6 kap. 13-16 §§ IL angivna förutsättningarna kan en här i landet hemmahörande delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag bli föremål för löpande beskattning av den utländska juridiska personens inkomster. Har så skett ska utdelning från den utländska juridiska personen inte beskattas hos delägaren (42 kap. 22 § IL).

5.1.1.3 Beskattning av dödsbo

4 kap. 3 § IL
SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, SkU16, SFS 1989:1040

Bestämmelser om beskattning av dödsbo återfinns i 4 kap. 1-3 §§ IL. För det beskattningsår då dödsfallet inträffade ska dödsboet beskattas såväl för inkomst som den avlidne haft som för inkomst vilken tillfallit dödsboet efter dödsfallet. Huruvida obegränsad eller begränsad skattskyldighet föreligger för den avlidnes inkomster avgörs med ledning av var denne var bosatt då inkomsten blev skattepliktig. Frågan om obegränsad eller begränsad skattskyldighet för de inkomster som tillfallit dödsboet efter dödsfallet avgörs med ledning av var den avlidne var bosatt vid dödstillfället. Var han vid detta tillfälle obegränsat skattskyldig blir också dödsboet efter honom obegränsat skattskyldig för de inkomster som tillfaller dödsboet efter dödsfallet. Var han vid dödstillfället begränsat skattskyldig blir dödsboet endast begränsat skattskyldig för de inkomster som detta uppbär efter dödsfallet.

För senare beskattningsår än det då dödsfallet inträffade förblir dödsboet obegränsat skattskyldigt såvida den avlidne vid sin död var obegränsat skattskyldig.

Svenskt dödsbo

När begreppet *dödsbo* förekommer i skattelagstiftningen avses därmed regelmässigt svenskt dödsbo. Ett sådant dödsbo är ett eget skattesubjekt men beskattas i princip på samma sätt som en fysisk person. Dödsboet är skattskyldigt för avkastning på boets tillgångar och utdelade medel är därefter inkomstskattefria hos delägaren. För utländsk delägare i svenskt dödsbo gäller särskilda regler enligt vissa skatteavtal.

Utländskt dödsbo

Med utländskt dödsbo avses dödsbo efter person som vid sitt frånfälle var begränsat skattskyldig i Sverige.

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag (4 kap. 3 § IL). Detta innebär att dödsbodelägarna inte beskattas för dödsboets inkomster.

Utdelning - Utskiftning

Ett utländskt dödsbo är liksom utländska bolag begränsat skattskyldigt i Sverige för sina inkomster (4 kap. 3 § och 6 kap. 7 § IL). Vid utdelning och utskiftning från ett utländskt dödsbo kan därför finnas inkomster som tidigare inte blivit föremål för

beskattning i Sverige. Dessa inkomster beskattas när de genom utdelning eller utskiftning förs över till en obegränsat skattskyldig person i Sverige.

Vad som delas eller skiftas ut till obegränsat skattskyldiga ska tas upp, om utdelningen eller utskiftningen avser inkomst i ett dödsbo efter någon som var begränsat skattskyldig vid dödsfallet. Detta gäller dock inte till den del dödsboet är skattskyldigt i Sverige för inkomsten (42 kap. 23 § IL).

Utdelning från dödsboet till en obegränsat skattskyldig delägare i Sverige ska beskattas i den mån inkomsten förvärvats under den tid delägaren suttit i oskiftat bo. Den del av dödsboets tillgångar som utgör den avlidnes efterlämnade tillgångar ska inte beskattas vid skiftet.

Genom rättsfallet RÅ 1974 A 1607 har klarlagts att utdelning från utländskt dödsbo ska beskattas såväl om utdelningen lämnas kontinuerligt som om totalt skifte sker. Vid totalt skifte sker en uppdelning på utdelning och utskiftning. Som utdelning räknas inte bara löpande kapitalavkastning som räntor utan även kapitalvinster på tillgångar i boet. Vid kapitalvinstberäkningen kan ifrågasättas om den skattepliktiga vinsten ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för tillgången och ursprunglig anskaffningsutgift eller som skillnaden mellan ersättningen och värdet på tillgången vid dödsdagen. I förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1985: 13 har dåvarande rättsnämnden uttalat att som anskaffningsutgift ska räknas marknadsvärdet vid dödsfallet. Förhandsbeskedet överklagades inte varför RR inte tagit ställning till frågan.

Svensk inkomst i utländskt dödsbo

Ett utländskt dödsbo är skattskyldigt enligt 6 kap. 11 § IL för bl.a. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i landet. Om dödsboet beskattas för sådan inkomst är delägaren frikallad från skatt på den del av utdelningen som dödsboet redan beskattats för (42 kap. 23 § IL). Det kan t.ex. gälla den avlidnes här belägna privatbostad, som i dödsboets hand klassificeras som näringsfastighet, från vilken delägaren fått utdelning i form av bostadsförmån. Detta förutsätter att svensk inkomstskatt för samma inkomst har erlagts. Kupongskatt räknas i detta fall inte som inkomstskatt. Vad dödsboet erlagt i kupongskatt får dock, liksom förvaltningsutgifter, avräknas från utdelning som beskattas hos delägarna (RSV/FB Dt 1985:13).

Dubbelbeskattning

Faktisk dubbelbeskattning kan uppkomma om dödsboet beskattas även utomlands för samma inkomst som träffas av beskattning i Sverige. Behandlingen av dödsbon skiljer sig väsentligt åt i olika länders lagstiftning. Det vanliga är att dödsboet inte betraktas som ett självständigt rätts- eller skattesubjekt. Delägarna är redan från och med dödsfallet skattskyldiga för sina respektive andelar i

boets tillgångar. Beskattas dessa också i Sverige när de utdelas från boet blir resultatet en internationell dubbelbeskattning. OECD:s modellavtal saknar en reglering för dödsbon. Ett fåtal länder, däribland de nordiska, behandlar dödsbo som skattesubjekt. I det nordiska skatteavtalet betraktas ett dödsbo som ett självständigt skattesubjekt. Dubbelbeskattningsfrågan har lösts på det sättet att inkomst eller tillgång som beskattas hos dödsbo med hemvist i annat nordiskt land inte beskattas hos dödsbodelägare med hemvist i Sverige. I vissa avtal föreskrivs att beskattning ska äga rum endast hos dödsbodelägarna. I de flesta avtal saknas dock en reglering.

Beskattningstidpunkt

Skattskyldighet för utdelning från ett dödsbo inträder när utdelningen kan disponeras (42 kap. 12 § IL).

Beskattningsort

Om den avlidne varit bosatt eller stadigvarande vistats någon gång i Sverige under dödsfallsåret sammanfaller hemortskommunen för ett utländskt dödsbo med den avlidnes (65 kap. 3 § IL). I annat fall fattas beslut av SKV region Stockholm. För senare beskattningsår saknar dödsboet i egenskap av utländsk juridisk person hemortskommun och beskattas av SKV region Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

5.1.1.4 Skattetillgodohavande

---

42 kap. 24 § IL
Prop. 1973:10, SkU5, SFS 1973:70

Ett flertal stater har infört interna regler för att lindra ekonomisk dubbelbeskattning av bolagsvinst. Lättnaden kan t.ex. läggas på bolagsnivå genom att bolaget medges avdrag för utdelning. En sådan teknik användes tidigare i Sverige genom reglerna om s.k. Annellavdrag. På delägarnivå kan utdelningen beskattas lindrigare eller inte alls. Ett vanligare system är att aktieägarna får räkna av hela eller del av den underliggande bolagsskatten. Exempel på att utdelningsmottagaren tillgodoräknas ett belopp (skattetillgodohavande) som svarar mot vad bolaget redan betalt i bolagsskatt återfinns i Frankrike (*avoir fiscal*) och Storbritannien (*tax credit*).

Avoir fiscal

En person bosatt och med hemvist i Sverige som uppbär utdelning från franskt bolag har rätt till avoir fiscal i enlighet med de förutsättningar som stipuleras i det svensk-franska skatteavtalet.

Précompte mobilier

Franska bolag som delar ut vinstmedel och som inte varit föremål för ordinarie fransk bolagsskatt ska erlägga kompletteringsskatt,

précompte mobilier (förskottsskatt). Mottagare av utdelning som inte är berättigad till avoir fiscal har enligt skatteavtalet rätt att återfå den förskottsskatt, som det utdelande bolaget kan ha erlagt.

Tax credit

En person bosatt och med hemvist i Sverige som uppbär utdelning från ett engelskt bolag har också rätt till tax credit enligt bestämmelserna i det svensk-brittiska skatteavtalet.

Utbetalning genom en utländsk stats försorg inom ramen för ett system för nedsättning av skatten på utdelad bolagsvinst (skattetillgodohavande) behandlas som utdelning. Skattetillgodohavanden ska tas upp som inkomst samma beskattningsår som den utdelning på vilken skattetillgodohavandet är grundat (42 kap. 24 § IL). Den som har rätt till skattetillgodohavande beskattas för det oavsett om det tas ut eller inte.

Svensk skatt

Svensk skatt beräknas på summan av erhållen utdelning och skattetillgodohavande. Från den svenska skatten medges avräkning för den utländska källskatten.

Exempel

Erhållen utdelning		1.000
Skattetillgodohavande, antag 50 procent		+500
		1.500
Utländsk källskatt 15 procent x 1.500		- 225
Netto utdelning från utlandet		1.275
Svensk skatt, 30 procent x 1.500	450	
Avräkning utländsk skatt	-225	
Netto svensk skatt	225	-225
Netto utdelning efter skatt		1.050

Ansökan RF 1S

Ansökan om utbetalning av avoir fiscal och eventuell nedsättning av fransk skatt görs på blankett RF 1S. Ansökan jämte intyg från SKM om hemvist i Sverige tillställs det franska utdelande bolaget, för vidarebefordran till den franska skattemyndigheten senast vid utgången av året efter det år då utdelningen utbetalats. Om formuläret med intyg om hemvist inte finns tillgängligt vid utbetalningstillfället debiteras fransk ordinarie källskatt. Nedsättning eller återbetalning av fransk skatt sker genom förmedling av det utdelande bolaget. Utbetalning av avoir fiscal sker tidigast den 15 januari året efter utdelningstillfället.

RF 2S

Ansökan om återbetalning av précompte mobilier görs på blankett RF 2S.

SWE 3, SWE 7

Ansökan om nedsättning av brittisk skatt på utdelning och utbetalning av skattetillgodohavande görs på blankett SWE 3/ Individual/Credit respektive SWE 3/Company/Credit och ges in till SKV (som även tillhandahåller blanketterna). SKV utfärdar

intyg om hemvist och översänder blanketten till den brittiska skattemyndigheten. Detta gäller första gången ansökan görs. Därpå följande ansökningar kan, utan intyg, sändas direkt till brittisk myndighet. Bolag med hemvist i Sverige som direkt eller indirekt behärskar 10 procent av röstetalet i det utdelande bolaget kan även ansöka om skattenedsättning och tax credit vid källan (dvs. redan i samband med utbetalningen), på blankett SWE 7/Credit.

Enligt skatteavtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898) får Storbriannien innehålla 15 procent i skatt på utdelning till fysisk person. Storbritannien utnyttjar dock inte denna möjlighet utan tar en skatt motsvarande skattetillgodohavandet (10 procent). Det sker en tyst kvittning mellan skattetillgodohavandet och källskatten. Ett belopp motsvarande skattetillgodohavandet är avräkningsbart.

Skattebetalningen i Storbritannien kan styrkas med s.k. Consolidated Tax Certificate – United Kingdom Securities som utfärdas av bank i England.

Beskattning i Storbitannien

Utdelning	27
Tax credit (1/9 av 27)	+ 3
Skattepliktigt belopp	30
Skatt i UK (10% av 30)	*3*
Tax credit	3
Skatt att betala	0

Beskattning i Sverige

Utdelning	27
Skattetillgodohavande	+ 3
Skattepliktigt belopp	30
Skatt i Sverige före avräkning	*9*
Avräkning	- 3
Skatt efter avräkning	6

5.1.1.5 Utskiftning från utlandet

42 kap. 17 § IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422
42 kap. 20 a § IL
Prop. 2000/01:12/22, SkU9, SFS 2000:1341
44 kap. 8 § IL
Prop. 1993/94:234, SkU25, SFS 1994:778

Vederlagsfria utbetalningar

Till skydd för det bundna egna kapitalet föreskriver 12 kap. 1 § ABL att vederlagsfria utbetalningar från ett aktiebolag i annan form än utdelning inte får förekomma annat än som förvärv av egna aktier, nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden samt utskiftning vid bolagets likvidation.

Avyttring

Utskiftning från såväl svenska som utländska bolag har i praxis likställts med en avyttring av andelarna i bolaget och utskiftade medel har därför kapitalvinstbeskattats hos delägarna (RÅ 1978 1:31). Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation, försätts i konkurs eller upplöses genom fusion eller fission (44 kap. 7–8 §§ IL).

Såvitt gäller konkurs i svenska bolag har rätten till avdrag för förlust tidigarelagts för att undvika en konstlad handel med andelar i bolag som försatts i konkurs. Avdrag medges för förlust när den i praktiken inträffar dvs. vid konkursutbrottet. När det gäller konkurs i utländska bolag anses avyttring däremot föreligga först i och med att bolaget har upplösts. Det betyder att avdragsrätten inträder när konkursen har avslutats. Om det efter konkursens avslutande finns ytterligare medel kvar i bolaget ska detta träda i likvidation, som anses avslutad vid tidpunkten för slutredovisningen.

För att säkerställa att utskiftade belopp behandlas som vederlag vid avyttring anses avyttring föreligga redan när beslut fattas om att bolaget ska träda i likvidation. Lydelsen av bestämmelsen är generellt utformad och torde även omfatta utländska bolag.

Om ett aktiebolag upplöses genom fusion enligt 14 kap. 1 § ABL eller 15 a kap. 1 § FRL anses aktien likaledes avyttrad, varvid reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL är tillämpliga. Detsamma gäller även ett utländskt bolag om bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande.

Även nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av andelar jämställs med avyttring eftersom aktieägaren definitivt avhänder sig andelarna.

Utbetalning från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av andelarnas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden betraktas däremot enligt 42 kap. 17 § IL som utdelning. Detsamma gäller för utbetalningar från en utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 42 kap. 19 och 20 §§ IL om utskiftning ska ett utländskt bolag som hör hemma i en EES-stat och som motsvarar en svensk ekonomisk förening behandlas som en sådan förening. Vid tillämpning av bestämmelserna i 20 § ska ett utländskt bolag som hör hemma i en EES-stat och som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant bolag (42 kap. 20 a § IL).

Skillnader i civilrättslig lagstiftning mellan Sverige och andra länder kan medföra problem vid tillämpningen när det gäller att ta ställning till om en sådan utbetalning ska anses utgöra utdelning. Utgångspunkten är att bedömningen ska baseras på de principer som ligger till grund för reglerna om utdelning från svenska bolag (prop. 1990/91:54 s. 308).

Överföring av andra tillgångar än pengar behandlas på samma sätt som kontanta utbetalningar.

Kapitalförlust

Enligt 44 kap. 7 och 8 §§ IL ska avyttring anses föreligga vid likvidation eller fusion. Enligt 44 kap. 26 § IL får avdrag medges om förlusten är definitiv. Oftast är den inte definitiv förrän likvidationen är avslutad och den slutgiltiga utbetalningen är fastställd. Förlusten är avdragsgill till 70 procent (48 kap. 24 § IL).

5.1.2 Kapitalvinst

44 kap. 16 § IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

48 kap. 8 § IL
Prop. 1990/91:167, SkU34, SFS 1991:412
Prop. 1996/97:45, SkU13, SFS 1996:1611
Prop. 1999/00:100, FiU20, SFS 2000:540
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341

5.1.2.1 Allmänt

Beräkning av kapitalvinst

Kapitalvinstberäkning vid avyttring av utländska andelar sker enligt 48 kap. IL på samma sätt som vid avyttring av svenska andelar för vilka betalning erhålls i utländsk valuta. Motsvarande gäller utländska terminer och optioner avseende andelar eller

aktieindex.

Skuldebrev beskattas enligt 48 kap. 3 § IL om de är utfärdade i svenska kronor. Detta gäller oavsett om de är utfärdade av svenska eller utländska företag. Beskattning sker enligt 48 kap. 4 § IL om skuldebreven är utställda i utländsk valuta. Detta gäller såväl vanliga obligationer o.d. som konvertibla skuldebrev, vinstandelslån och optionslån i utländsk valuta. Även valutaterminer, valutaindexterminer, valutaoptioner och valutaindexoptioner beskattas som fordran i utländsk valuta.

Av 48 kap. 20-24 §§ IL framgår följande. Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarrätter samt på andelar i onoterade svenska aktiebolag och utländska juridiska personer får kvittas mot kapitalvinster på sådana tillgångar. Förlust som kvarstår efter kvittning kvoteras och avdrag medges med 70 procent. Avdrag för kapitalförlust på marknadsnoterade fordringar i svenska kronor medges med 100 procent. Kapitalförluster på premieobligationer och onoterade fordringar reduceras till 70 procent.

Vid förlust på andel i utländskt företag ställs dock särskilda krav på den skattskyldige att visa att fråga är om verklig förlust (prop. 1996/97:45 s. 61).

Andelar räknas som marknadsnoterade om de noteras på svensk eller utländsk börs eller är föremål för annan fortlöpande notering av marknadsmässig omsättning som hålls allmänt tillgänglig.

Gemensamma regler för beskattning av valutakursvinster och valutakursförluster på valuta samt fordringar och skulder i utländsk valuta finns i 48 kap. och 54 kap. IL.

Anskaffningsutgift

Om anskaffningsutgiften erlagts i utländsk valuta ska den räknas om till svenska kronor efter kursen vid dagen för köpeavtalet.

Försäljningslikvid

Försäljningslikviden räknas om till svenska kronor efter kursen vid avyttringstillfället. Om ersättning för avyttrade tillgångar erhålls i utländsk valuta som växlas till svenska kronor inom trettio dagar från avyttring, ska kursen på växlingsdagen användas för beräkningen av värdet på ersättningen (44 kap. 16 § IL).

Beskattningsår

Kapitalvinster ska tas upp som inkomst det beskattningsår när tillgången avyttras. Kapitalförluster ska dock inte dras av som utgift förrän det beskattningsår när förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL).

Avyttring

Begreppet *avyttring* finns definierat i 44 kap. 3 § IL. Med avyttringstidpunkt förstås den tidpunkt då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Vid andra slag av överlåtelser bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag avhändelsen blir definitiv. Kan ersättningen inte med

säkerhet fastställas därför att dess storlek är beroende av viss framtida händelse ska enbart den kända delen av köpeskillingen tas upp och tillkommande belopp beskattas först när beloppet blir känt till sin storlek. Beskattningen sker på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de regler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret (44 kap. 28 § IL).

Utbyte av aktier

I praxis har utbyte av aktier inom ett och samma bolag inte betraktats som ett nyförvärv om aktieägarens rättsställning inte berörs därav. Exempel på detta är när aktier växlas mellan olika valörer men med ett sammanlagt oförändrat nominellt belopp eller då en viss aktieserie dras in för att stämplas om eller bytas ut mot en annan serie andelar. I RÅ84 1:1 byttes fria A-aktier mot fria B-aktier, varigenom röstvärdet på det ursprungliga innehavet starkt reducerades. Förfarandet innefattade dock inte någon förändring av bolagets totala aktiekapital. Inte heller medförde det någon ändring vare sig av den förmögenhetsmassa vari aktien utgjorde andel eller andelens storlek. Härigenom ansågs någon avyttring av A-aktierna inte ha skett.

I förhandsbeskedet RÅ 1996 ref. 73 innehade ett svenskt bolag aktier av en viss klass i ett s.k. SICAV-bolag i Luxemburg. Genom en sammanläggning skulle bolagets aktier bytas mot aktier med en annan placeringsinriktning. SRN ansåg att förfarandet innebar en avyttring eftersom den förmögenhetsmassa som bolaget genom aktieinnehavet hade del i skulle förändras och hänvisade samtidigt till RÅ84 1:1. RR ändrade inte förhandsbeskedet.

Utflyttning från Sverige

En fysisk person som varit bosatt i Sverige är även efter utflyttning från Sverige skattskyldig för kapitalvinst i vissa fall, se nedan.

5.1.2.2 Utländska aktier m.m.

Kapitalvinstberäkning

Kapitalvinstberäkning vid avyttring av utländska aktier, liksom av svenska aktier där betalning erläggs i utländsk valuta, sker helt och hållet enligt reglerna i 48 kap. IL. Omkostnadsbeloppet beräknas enligt genomsnittsmetoden och räknas om till svenska kronor per förvärvsdagen på samma sätt som ersättningen vid tiden för avyttring. Härigenom kommer valutakursförändringen att bli en del av kapitalvinsten. Någon separat kursvinstberäkning görs inte (RÅ 1987 ref. 14).

Omkostnadsbeloppet på marknadsnoterade delägarrätter får bestämmas till 20 procent av försäljningssumman. Detta gäller dock inte optioner och terminer och inte heller vissa tecknings- och delrätter (48 kap. 15 § IL).

Marknadsnoterade utländska aktier

Marknadsnoterade utländska aktier behandlas på samma sätt som svenska marknadsnoterade aktier och schablonregeln i 48 kap. 15 § IL kan användas som alternativ för att bestämma omkostnadsbeloppet på tillgången.

Kvittning

Motsvarande kvittningsrätt för kapitalförlust föreligger också mot vinster på utländska marknadsnoterade aktier o.d. i enlighet med bestämmelsen i 48 kap. 20 § IL.

Terminer, optioner m.m.

Även andra utländska delägarrätter såsom terminer och optioner avseende aktie eller aktieindex behandlas på samma sätt som motsvarande svenska delägarrätter.

5.1.2.3 Utländska fordringsrätter

44 kap. 16 §, 48 kap. 4 och 6 §§ IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

Med utländsk fordringsrätt avses fordran i utländsk valuta (48 kap. 4 § IL). Detta gäller såväl vanliga obligationer och premieobligationer som konvertibla skuldebrev, vinstandelslån och optionslån. Regleringen omfattar även privata fordringar, banksparande, reverser, bank- och hypotekslån. Bestämmelserna om utländska fordringsrätter tillämpas också på utländsk valuta och på termin, option och liknande avtal vars underliggande tillgångar kan hänföras till utländsk valuta, fordran i utländsk valuta eller termin, option och liknande avtal som avser index beroende av sådan valuta.

Kapitalvinstberäkning

Kapitalvinst och kapitalförlust vid avyttring av fordringar i utländsk valuta beräknas med tillämpning av de allmänna reglerna om beräkning av kapitalvinst i 44 kap. IL och genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL. Anskaffningsutgift och försäljningsersättning räknas om till svenska kronor. Därmed kommer eventuell valutakursvinst eller valutakursförlust att beaktas i samma kapitalvinstberäkning som marknadsvärdeförändringen.

Kvittning

Kapitalförluster på utländska fordringsrätter är avdragsgilla till 70 procent oavsett om fordringsrätten är marknadsnoterad eller inte (48 kap. 24 § IL).

Konvertibla skuldebrev

Konvertibla skuldebrev utställda i svenska kronor omfattas av reglerna i 48 kap. 2 § IL. Konvertibla skuldebrev utställda i utländsk valuta beskattas däremot som en utländsk fordringsrätt. Konvertering av ett konvertibelt skuldebrev till en aktie utlöser inte någon beskattning (44 kap. 10 § IL). När aktien sedermera säljs beskattas vinsten uteslutande enligt reglerna i 48 kap. IL.

Detta gäller även utländska andelar. Det kan alltså vara av avgörande betydelse om avyttring sker före eller efter konvertering.

Optionslån i utländsk valuta

Vid avyttring av skuldebrev som emitterats i förening med en optionsrätt (köp- eller teckningsoption) ska själva skuldebrevet, om det är utställt i utländsk valuta, beskattas enligt regeln i 48 kap. 4 § IL och optionsrätten enligt regeln i 48 kap. 2 § IL. Skuldebrev och optionsrätt beskattas alltid som två separata värdepapper även om optionsrätten inte har avskiljts. Har skuldebrevet förvärvats i förening med optionsrätten ska anskaffningsutgiften fördelas med tillämpning av den s.k. restvärdemetoden i 48 kap. 14 § IL. Detta gäller såväl köp- som teckningsoptioner.

Valutaterminer, valutaoptioner m.m.

Samtliga derivatinstrument, som optioner och terminer, där den underliggande tillgången utgörs av utländsk valuta, fordran i utländsk valuta eller är hänförlig till ett index i utländsk valuta beskattas enligt 48 kap. 4 § IL som en fordran i utländsk valuta.

Utländsk valuta

Reglerna tillämpas också när kontanter används för betalning eller växling till annan valuta eller mellan skilda utländska valutor. Vid växling av t.ex. GBP till USD kapitalvinstbeskattas således avyttringen av pund.

Avyttring

Skattskyldigheten inträder vid avyttring av utländsk valuta. Vad gäller t.ex. ett konto i utländsk valuta i bank ska varje uttag anses utgöra en avyttring för kontohavaren och varje insättning på kontot behandlas som ett förvärv av det insatta beloppet. Skulle kontohavaren låta ränta som är tillgänglig för lyftning stå kvar på kontot anses även detta utgöra en insättning.

När valutan är anknuten till en fordran är det avyttringen av denna tillgång som utlöser beskattningen. Detta sker t.ex. när en obligation, konvertibelt skuldebrev eller annan fordran överlåts till någon annan. Beskattningen träffar både kursförändringen och annan värdeförändring. Om någon förvärvat t.ex. en osäker fordran till reducerat pris och sedan får betalt fullt ut är mellanskillnaden en skattepliktig kapitalvinst.

Såsom avyttring räknas inlösen av en fordran, dvs. när låntagaren återbetalar sin skuld. Även amortering av en skuld anses som delavyttring av en fordran sedd ut långivarens synvinkel (RÅ 1977 ref. 39). I dessa fall är det endast valutakursförändringen som blir föremål för beskattning.

Valutakurs-förändring

Vid kursvinstberäkningen ska långivaren som intäktspost ta upp värdet av det återbetalade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid återbetalningstillfället. Som avdragspost upptas värdet av det utlånade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid utlåningstill-

fället.

Har fordran uppkommit genom utlåning vid flera tillfällen får värdet av det utlånade beloppet (= avdragsposten) beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 48 kap. 7 § IL.

Återbetalas endast en del av fordran ska den på den utlånade summan belöpande andelen av återbetalat belopp proportioneras fram.

Resevaluta

Kapitalförlust på sådan utländsk valuta eller fordran i utländsk valuta som är avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under en tillfällig vistelse utomlands är inte avdragsgill (48 kap. 19 § 2 st. IL). Å andra sidan är kapitalvinster på sådana tillgångar inte heller skattepliktiga (48 kap. 6 § IL). Undantaget omfattar även resecheckar. Skattefriheten avser sedvanliga löpande reseutgifter under en begränsad period. Skattefriheten begränsas normalt till vistelser i utlandet under högst sex månader. För dem som beskattas i Sverige även vid längre utlandstjänstgöringar, t.ex. svenska diplomater, kan regeln tidsmässigt utsträckas ytterligare (prop. 1990/91:54 s. 208 samt 316 f.)

Det är avsikten med innehavet av utländsk valuta som är avgörande vid beskattningen. Detta innebär att även återväxling vid hemkomsten av resevaluta som blivit över efter resan inte ska beskattas eftersom valutan förvärvats i avsikt att användas för personliga levnadskostnader under utlandsresan.

Undantaget gäller dock bara för normala personliga levnadskostnader och tillämpas inte vid t.ex. inköp i utlandet av mer värdefulla kapitaltillgångar.

Trettiodagarsregeln

Om ersättningen för avyttrade tillgångar erhålls i utländsk valuta som växlas till svenska kronor inom trettio dagar från avyttringen, ska kursen på växlingsdagen användas för beräkningen av värdet på ersättningen (44 kap. 16 § IL). Regeln är tillkommen av praktiska skäl för att undvika två kapitalvinstberäkningar, en för försäljningen av tillgången och en när växlingen sker till svenska kronor. Regeln innebär att kapitalvinsten eller kapitalförlusten på valutan kommer att beskattas tillsammans med vinsten respektive förlusten på den avyttrade tillgången utan avdragsbegränsning till 70 procent.

Om endast en del av försäljningsersättningen växlas till svenska kronor inom trettio dagar kan den faktiska växelkursen endast tillämpas på denna del. På resterande del används avyttringsdagens kurs och vid en växling senare än trettio dagar ska en separat beräkning ske efter valutakursförhållandena mellan avyttringen och växlingstillfället. Det finns inte någon motsvarande trettiodagarsregel beträffande anskaffningsutgifter.

Faktisk växelkurs

Om växling skett i samband med en transaktion ska den faktiska växelkursen på transaktionsdagen användas vid kursvinstberäkningen.

Noterad växelkurs

I de fall växling inte skett i samband med en transaktion ska den noterade kursen på transaktionsdagen användas. Då bör om möjligt en genomsnittskurs mellan den dagens köp- och säljkurs enligt officiell kurslista tillämpas. Om bara en kurs finns noterad används denna. Saknas noterad kurs för transaktionsdagen används den senast noterade kursen.

5.1.2.4 Kursvinster och kursförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta

---

54 kap. 4-6 §§ IL
Ds 1990:38, prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422

Kursvinst och kursförlust vid betalning av skulder i utländsk valuta beskattas som kapitalvinst och kapitalförlust enligt 41 kap. 2 § IL. Bestämmelserna om hur kapitalvinsten och kapitalförlusten ska beräknas finns i 54 kap. IL. Kursvinst på en skuld uppkommer när värdet av det ursprungligen lånade beloppet är högre än det belopp låntagaren betalar tillbaka när lånet löses.

Valutakurs-förändring

Vid återbetalning av skuld (inlösen/amortering) är det enbart vinst/förlust på grund av valutakursförändring som blir föremål för beskattning. Andra värdeförändringar på skulder ska inte beskattas och är inte heller avdragsgilla.

Undantag

Kapitalvinster på skulder i utländsk valuta som är avsedda för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under vistelse i utlandet är inte skattepliktiga (54 kap. 4 § IL). Kapitalförluster på sådana skulder är inte heller avdragsgilla (54 kap. 6 § IL).

Gäldenärsbyte

Med betalning av skuld jämställs att skulden mot ersättning övertas av annan låntagare. Sådant gäldenärsbyte utlöser beskattning hos den ursprunglige låntagaren, men inte hos långivaren (54 kap. 2 § IL).

Omsättning

Omsättning av ett lån i utländsk valuta utlöser normalt inte någon kursvinstbeskattning, dvs. om lånetiden förlängs med i övrigt oförändrade villkor.

Beskattnings-tidpunkt

Kapitalvinster vid betalning av skulder i utländsk valuta ska tas upp som intäkt det beskattningsår återbetalningen görs (54 kap. 5 § IL).

Beräkning av vinst/förlust

Låntagarens kursvinstberäkning är i princip en spegelbild av motsvarande beräkning för långivaren. Låntagaren ska som intäkts-

post ta upp värdet av det återbetalade/amorterade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid utlåningstillfället. Som avdragspost tas upp värdet av motsvarande belopp, omräknat till svenska kronor, vid amorteringstillfället. Det återbetalade beloppets värde vid utlåningstillfället får i förekommande fall beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden (54 kap. 3 § IL), dvs. för låntagarens del vid beräkning av intäktsposten. Detta gäller i de fall när låntagaren lånat upp det återbetalade beloppet vid flera tillfällen och till olika kurser.

Kapitalrabatt o.d.

I undantagsfall kan låntagarens vinst på ett lån i utländsk valuta bero på andra faktorer än ändrade valutakurser. Långivaren kan t.ex. erbjuda en viss kapitalrabatt i fall låntagaren går med på att återbetala lånet i förtid. Sådan värdeförändring ska inte kapitalvinstbeskattas.

Exempel

Lån år 1:	100.000 USD till kurs 7 SEK	=	700.000 SEK
Lån år 2:	100.000 USD till kurs 5 SEK	=	+ 500.000 SEK
	200.000 USD	=	1 200.000 SEK

Genomsnittlig upplåningskostnad 6 SEK/USD
Återbetalning år 3: 190.000 USD till kurs 5 SEK = 950.000 SEK
(Kapitalrabatt 10.000 USD)

Intäktspost	190.000 x 6	=	1.140.000 SEK
Avdragspost	190.000 x 5	=	- 950.000 SEK
Valutakursvinst			190.000 SEK

Räntetillägg

Kostnad för förtida återbetalning av lån, s.k. räntetillägg, räknas som ränta (42 kap. 7 § IL) och är således i princip avdragsgill. Detta gäller även skuld i utländsk valuta.

Kapitalförluster

Kapitalförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta ska dras av med 70 procent av förlusten (54 kap. 6 § IL). Vid amortering ska varje betalning redovisas för sig. Valutakursvinster och valutakursförluster får inte kvittas mot varandra, inte ens om det rör sig om samma utländska valuta. Varje enskild förlust är avdragsgill till 70 procent.

Korglån

Från nämnda huvudregel finns ett undantag för det fall ett lån avser flera valutor, s.k. korglån. I sådant fall behandlas korglånet som en skuld. Detta innebär att det ska göras en gemensam valutaberäkning för valutorna i ”korgen”.

5.1.2.5 Andel i värdepappersfond

48 kap. 20 § IL

SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:651
Prop. 1999/00:100, FiU20, SFS 2000:540

Kapitalvinstberäkning

Försäljning av andel i en värdepappersfond kapitalvinstbeskattas enligt reglerna i 48 kap. 2 § IL. Kapitalförluster på marknadsnoterade andelar i värdepappersfonder som innehåller endast svenska fordringsrätter ska dras av i sin helhet (48 kap. 21 § IL). Kapitalförluster på marknadsnoterade andelar i värdepappersfonder som innehåller utländska fordringsrätter regleras i 48 kap. 20 § IL och ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på andra marknadsnoterade delägarrätter än de som anges i 48 kap. 21 § och icke marknadsnoterade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer. Eventuell återstående förlust är avdragsgill till 70 procent (48 kap. 24 § IL). Samma regler gäller för marknadsnoterade andelar i andra utländska värdepappersfonder.

Genomsnittsmetoden får användas vid beräkning av anskaffningsutgift.

Med avyttring likställs att andelarna löses in av fonden. Även vid upplösning av en fond och utskiftning av fondens medel anses avyttring föreligga. Ägarna anses ha avyttrat sina andelar för belopp som motsvarar det utskiftade värdet.

5.1.2.6 Utländskt lotteri och utländska premieobligationer

42 kap. 25 § IL
Prop. 1945:264, BevU47, SFS 1945:408
SOU 1966:23, prop. 1967:153, BevU64, SFS 1967:748

Utlottade vinster

Vinster i utländska lotterier, inklusive toto och tips är skattepliktiga om de överstiger 100 kr. Detsamma gäller vinstdragningar på utländska premieobligationer. Vinster som uppgår till högst 100 kr är helt skattefria.

Sådana vinster beskattas i inkomstslaget kapital, såvida de inte utgör inkomst av näringsverksamhet (42 kap. 25 § IL). Avdrag medges inte för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri (42 kap. 25 § IL). Avdrag kan däremot i vanlig ordning medges för andra utgifter.

I RÅ 1986 ref. 87 hade en person försörjt sig på totalisatorspel i Sverige, Norge och USA. Sådana spelvinster som översteg 100 kr och som hänförde sig till spel i Norge och USA beskattades enligt

dåvarande 35 § 1 mom. KL som övrig tillfällig förvärvsverksamhet. Eftersom verksamheten endast bedrivits för egen räkning kunde rörelse inte anses föreligga trots att omfattningen varit betydande. Insatser ansågs inte avdragsgilla men däremot i princip utgifter för resor, ökade levnadskostnader och inträdesavgifter.

Detta torde innebära att sådant spel i dagsläget normalt är inkomst av kapital och inte inkomst av näringsverksamhet.

EG-domstolen har i ett förhandsavgörande förklarat att det finska skattesystemet, som i likhet med det svenska, behandlar vinster från inhemskt och utländskt anordnat lotteri olika vid inkomstbeskattningen står i strid med EG-rätten, se avsnitt 9.8.1.

Kapitalvinst, utländska premieobligationer

Kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av premieobligationer utställda i utländsk valuta beskattas i inkomstslaget kapital, som fordringar i utländsk valuta enligt 48 kap. 4 § IL. Kapitalvinster är fullt skattepliktiga oavsett innehavstid, medan kapitalförluster är avdragsgilla till 70 procent (48 kap. 24 § IL).

5.1.2.7 Ränteinkomster och ränteutgifter

Ränteinkomster på fordringar i utländsk valuta och ränteutgifter på lån i utländsk valuta beskattas löpande i inkomstslaget kapital på i princip samma sätt som motsvarande inkomster och utgifter i svenska kronor.

Ränteutgifter

Några särregler om avdragsbegränsning för utgiftsräntor på lån i utländsk valuta har inte införts utan dessa behandlas på samma sätt som utgiftsräntor i svenska kronor.

Utländska värdepapper

Med ränta på fordringar och lån i utländsk valuta avses även ränta på värdepapper som utställts i utländsk valuta, t.ex. ränta på utländska obligationer o.d., konvertibla skuldebrev, vinstandelslån, konvertibla vinstandelsbevis och optionslån.

5.1.2.8 Avyttring av andra tillgångar

I 52 kap. IL regleras avyttring av andra tillgångar än sådana som avses i 45, 46, 48 och 50 kap. Hit hör dels lösöre för personligt bruk, dels sådant lösöre som till övervägande del är av investeringskaraktär. Detsamma gäller nyttjanderätter och rättigheter som inte ingår i näringsverksamhet och som inte beskattas enligt kapitalvinstreglerna för fasta tillgångar, t.ex. gruvrätter, copyrights och royalties.

Privatpersoners placeringar i rena investeringsobjekt som ädelmetaller och diamanter beskattas också enligt 52 kap. IL. Vidare förekommer handel med råvaror (guld, koppar, kaffe, socker, olja etc.) på utländska börser där flera mäklare förmedlar affärer eller

handlar i kommission för svenska investerares räkning.

Beskattning av rena kapitalplaceringar sker fullt ut oavsett innehavstid och kapitalvinstberäkningen görs med hjälp av genomsnittsmetoden, t.ex. om guld inköpts vid olika tidpunkter till olika pris. I sådana fall ska ett genomsnittligt inköpspris dras av.

Förlust vid avyttring av investeringsobjekt är avdragsgill till 70 procent (52 kap. 5 § IL).

5.1.3 Beskattningsort

Bosättning del av år

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret ska taxeras i hemortskommunen. Med hemortskommun förstås den kommun där den fysiska personen ska vara folkbokförd den 1 november under beskattningsåret. Fysisk person som flyttar in i landet under ett beskattningsår utan att vara folkbokförd den 1 november anses ha hemortskommun i den kommun där han först varit bosatt under beskattningsåret. Den som flyttar ut ur landet före den 1 november beskattningsåret beskattas i den kommun som var hemortskommun året före beskattningsåret. Samma sak gäller för den som flyttat ut ur landet före den 1 november beskattningsåret och åter flyttat in i Sverige. Det bör observeras att detta inte påverkar bedömningen av skattskyldigheten, som när som helst under beskattningsåret kan övergå från att vara obegränsad till begränsad eller tvärtom.

Väsentlig anknytning

Hemortskommun för personer som på grund av väsentlig anknytning ska anses obegränsat skattskyldiga i Sverige är den kommun till vilken anknytningen varit starkast under beskattningsåret. Prövning ska ske varje beskattningsår för sig.

5.2 Begränsad skattskyldighet

3 kap. 18-20 §§ IL
Prop. 1982/83:144, SkU51, SFS 1983:452
Prop. 1983/84:67, SkU13, SFS 1983:1043
Prop. 1984/85:193, SkU62, SFS 1985:307
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.
SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, SkU15, SFS 1993:1536

5.2.1.1 Ränta

Begränsat skattskyldig person är inte skattskyldig för ränta som är hänförlig till inkomstslaget kapital.

Ska ränta däremot räknas som inkomst av sådan näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i landet är räntan skattepliktig till såväl statlig som kommunal inkomstskatt. Till inkomst av näringsverksamhet hänförs t.ex. ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och ränta på kundfordringar.

Kontrolluppgift enligt 8 kap. LSK avseende ränteinkomster och fordringsrätter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). I kontrolluppgiften ska bl.a. uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande. Uppgift om skatteregistreringsnummer ska dock lämnas först vid 2005 års taxering (punkt 1 g) av övergångsbestämmelserna till SFS 2001:1227.

5.2.1.2 Utdelning

Kupongskatt

Begränsat skattskyldig person är skattskyldig enligt 4 § KupL för utdelning från svenska aktiebolag och svenska värdepappersfonder. Kupongskatten ersätter i dessa fall såväl inkomst- som förmögenhetsskatt. Är utdelningen hänförlig till näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet tillämpas i stället bestämmelserna i IL.

Överföring av inkomstskatt till kupongskatt

Preliminär inkomstskatt förs över till kupongskatt via skattekontot vid den årliga taxeringen och vid omprövningar när kupongskatt ska erläggas i stället för inkomstskatt.

Utskiftning, nedsättning, likvidation, fusion

Utskiftade belopp från svenska aktiebolag beskattas, med ett undantag, i kapitalvinstsystemet. I kupongskattehänseende betraktas däremot samtliga vederlagsfria utbetalningar från ett aktiebolag som utdelning (2 § 2 st. KupL). Vad gäller utomlands bosatta aktieägare ska kupongskatt således utgå vid utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation, vid utbetalning av fusionsvederlag vid fusioner mellan fristående aktiebolag och vid utbetalning i samband med bolags förvärv av egna aktier.

Andel i svensk ekonomisk förening

Utdelning på andel i svensk ekonomisk förening är skattepliktig oavsett var den utdelningsberättigade är bosatt (3 kap. 3 och 18 §§ IL).

Diplomater

Utländska diplomater och deras anhöriga samt beskickningstjänstemän m.fl. är dock befriade från skattskyldighet för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar (3 kap. 18 § IL).

5.2.1.3 Avdrag

42 kap. 1 § IL
SOU 1989:33, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:651

Ränteutgifter

Den generella avdragsrätten för ränteutgifter i inkomstslaget kapital gäller endast för obegränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga medges avdrag för skuldränta om ränteutgiften utgör en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster. Räntor på lån för privat konsumtion är således inte avdragsgilla för den som är begränsat skattskyldig (42 kap. 1 § IL).

Huvudregeln om avdrag för utgifter i inkomstslaget kapital återfinns i 42 kap. 1 § IL. Utgifter som ska hänföras till andra inkomster än sådana för vilka skattskyldighet råder är inte avdragsgilla. Vad avser begränsat skattskyldig får avdrag endast ske om den inkomst till vilken utgiften hänför sig ska beskattas i Sverige. Begränsat skattskyldig äger dock inte rätt till avdrag för ränteutgifter såvida inte räntan är att anse som en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster (42 kap. 1 § IL). Ränta på lån som har tagits upp för att finansiera köp av svenska aktier har inte ansetts som utgift för förvärv av den kapitalvinst som uppkommer när aktierna avyttras (RÅ 2001 ref. 1).

In- och utflyttning

För beskattningsår när skattskyldig flyttat in i eller ut ur riket gäller följande. Tidpunkten under beskattningsåret för betalning av skuldränta är avgörande endast såvitt gäller obegränsat skattskyldigs rätt till avdrag för sådana skuldräntor som inte utgör en utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst.

Avdrag för räntor på lån för privat konsumtion kan således medges endast för sådana räntor som betalats under den tid den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Avdrag för utgiftsräntor som utgör utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst torde däremot kunna medges oberoende av när de betalats under beskattningsåret under förutsättning att inkomsten är skattepliktig.

I RÅ 1983 1:59 var förhållandena följande. Å. arbetade som praktikant 103 dagar i Sverige under år 1977. Han ansågs inte ha varit bosatt i Sverige vid någon tidpunkt under året. Avdrag medgavs för hela räntan på ett studielån som betalats under året, trots att räntan inte synes ha erlagts under vistelsen i Sverige. Å:s enda inkomst under året bestod av den svenska tjänsteinkomsten.

Exemptavtal

Ytterligare en begränsning i avdragsrätten finns i 9 kap. 5 § IL. Avdrag medges inte för utgift som är hänförlig till inkomst som på grund av skatteavtal ska undantas från beskattning i Sverige

(exemptavtal).

Förvaltnings-utgifter

Avdrag för förvaltningsutgifter i inkomstslaget kapital torde inte kunna komma i fråga för begränsat skattskyldig. Anledningen härtill är att avkastning i dessa fall, med undantag för utdelning från svensk ekonomisk förening, inte är skattepliktig enligt IL. Utdelning – med angivet undantag – träffas av kupongskatt enligt KupL och ränta är inte skattepliktig för begränsat skattskyldig.

Underskott

Underskott i inkomstslaget kapital ger rätt till skattereduktion. Underskottet måste utnyttjas det år det uppkommer och får således inte sparas till ett senare beskattningsår.

5.2.2 Kapitalvinst

5.2.2.1 Allmänt

Skattskyldighet

Fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig i Sverige för kapitalvinst, dels vid avyttring av fastighet och bostadsrätt här i riket, dels vid avyttring av aktier och vissa andra delägarrätter samt fordringsrätter i svenska företag, enligt den s.k. 10-årsregeln (3 kap. 19 § IL).

Begränsad avdragsrätt

Begränsat skattskyldig äger inte rätt till avdrag för kapitalförlust såvida inte skattskyldighet i Sverige förelegat för motsvarande kapitalvinst (3 kap. 20 § IL).

5.2.2.2 Beskattning efter utflyttning – 10-årsregeln

Svenska delägarrätter, fordringsrätter

En person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för de i 3 kap. 19 § IL angivna kapitalvinsterna om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår när avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten omfattar

- Andelar i svenska aktiebolag,
- Andelar i svenska handelsbolag,
- Andelar i svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag,
- Konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som getts ut av svenska aktiebolag,
- Köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev av svenska aktiebolag, och
- Terminer och optioner som avser något av nämnda delägarrätter och fordringsrätter.

Avgränsningen mot utländska juridiska personer är att svenska

aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar är registrerade hos Patent- och registreringsverket i Sundsvall (PRV).

Skattskyldighet föreligger således inte för kapitalvinst vid avyttring av obligationer och andra fordringsrätter eller för kapitalvinst vid avyttring av andelar i värdepappersfonder. Till värdepappersfonder räknas bl.a aktiefonder, se HL 04.

Optioner och terminer avseende aktieindex omfattas inte heller eftersom den underliggande delägarrätten ska vara andel i svenskt aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening. Kapitalvinst vid avyttring av andel i privatbostadsföretag beskattas emellertid och detta oavsett om den begränsat skattskyldige varit bosatt här i riket inom en tioårsperiod eller inte (3 kap. 18 § 1 st. 6. IL).

Beträffande kapitalvinsterna i 3 kap. 19 § IL gäller att de kan vara att hänföra till olika inkomstslag. För skattskyldigheten saknar det betydelse till vilket inkomstslag vinsten är att hänföra.

10-års regeln tar även sikte på:

Handelsbolag

– inkomster från handelsbolags avyttring av delägarrätter i svenska företag. Handelsbolag är inte skattesubjekt. Bolagets inkomster beskattas i stället hos delägarna (5 kap. 3 § IL). Av 13 kap. 4 § IL framgår att kapitalvinster vid avyttring av delägarrätter ägda av handelsbolag ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller även om delägaren är en fysisk person. Delägaren blir skattskyldig enligt 3 kap. 19 § IL.

10-årsregeln saknar betydelse för det fall handelsbolaget har fast driftsställe i Sverige och inkomsten vid avyttring av delägarrätten ska hänföras till det fasta driftstället. I sådant fall beskattas vinsten även om den skattskyldige delägaren inte varit bosatt i Sverige (3 kap. 18 § 1 st. 1. IL).

Fåmansföretag

– inkomst vid avyttring av andelar och andra delägarrätter utgivna av svenska fåmansföretag som enligt 57 kap. 12 § IL ska tas upp som inkomst av tjänst. Som grundregel gäller att om det uppkommer kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar m.m. i ett fåmansföretag ska hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning (dock maximalt 100 prisbasbelopp) tas upp i inkomstslaget tjänst. En begränsat skattskyldig säljare som ska beskattas för kapitalvinst enligt 10-årsregeln är skattskyldig enligt IL inte bara för den del av vinsten som ska tas upp i inkomstslaget kapital utan även för den del av vinsten som ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Tidpunkt för skattskyldighet

Skattskyldig är fysisk person som vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttring skedde har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Tiden räknas i kalenderår, varför skattskyldighet i vissa fall kan kvarstå upp emot 11 år.

10 år från utflyttningen

Tidsperioden räknas från den dag personen faktiskt avflyttar från Sverige (utresedagen). Om denne därefter har haft väsentlig anknytning till Sverige och därför enligt intern svensk rätt fortfarande ska anses obegränsat skattskyldig här har ingen betydelse. För att regeln ska vara tillämplig måste personen dock vara begränsat skattskyldig vid avyttringstillfället. Även medborgarskapet saknar relevans för bedömningen (jfr nedan vad som sägs om tillämpning av skatteavtal).

Stadgandet gäller oavsett om värdepappren förvärvats före eller efter utflyttningen.

Intern svensk regel

10-årsregeln är endast en intern svensk beskattningsregel. De svenska beskattningsanspråken kan ha begränsats genom skatteavtal med andra länder.

Skatteavtal

De flesta svenska skatteavtal bygger på OECD:s modellavtal enligt vilket vinst på grund av överlåtelse av andelar o.d. ska beskattas endast i den stat där överlåtaren enligt avtalet har sitt hemvist.

Sveriges policy är dock att den interna regeln i största möjliga utsträckning ska få genomslagskraft vid förhandlingar om nya eller reviderade skatteavtal. I vissa fall har de svenska kraven kunnat tillgodoses endast delvis på så sätt att beskattningsrätten kvarstår under en kortare tid än tio år, t.ex. sju år i det brittiska avtalet från det personen i fråga fick hemvist i Storbritannien.

Till skillnad mot den svenska 10-årsregeln ställer skatteavtalen också i vissa fall särskilda krav på överlåtarens medborgarskap.

5.2.2.3 Uppskov med beskattningen vid andelsbyten

---

48 a kap. 5-6, 11 §§ IL
Prop. 2001/02:46, SkU13, SFS 2001:1176

49 kap. 8-9, 26 §§ IL
SOU 1998:1, prop. 1998/99:15, SkU5, SFS 1998:1601
Prop. 2002/03:15, SkU5, SFS 2002:1143

Uppskov/ framskjuten

Den som sålt andelar i ett företag i utbyte mot nyemitterade andelar i ett annat företag kan få uppskov med beskattningen an-

beskattning

tingen enligt reglerna om uppskov med beskattningen i 49 kap. IL eller enligt reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL.

Med andelsbyte avses att en säljare (säljaren) avyttrar en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget). Vid framskjuten beskattning måste säljaren vara en fysisk person. Ersättningen ska vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, ska den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det inbetalade kapitalet som belöper sig på andelarna (49 kap. 2 § och 48 a kap. 2 § IL). Vid framskjuten beskattning ska den avyttrade andelen också vara marknadsnoterad vid tidpunkten för erbjudandet och varken den eller den mottagna andelen får vara kvalificerad (48 a kap. 2 § IL). Om en marknadsnoterad andel uppfyller villkoren för framskjuten beskattning får reglerna om uppskov vid beskattning i 49 kap. IL inte tillämpas (49 kap. 2 § IL).

Vid ett andelsbyte beskattas inte andelsägaren i det avyttrade företaget direkt vid bytet. Utgår en del av ersättningen vid andelsbytet i form av kontanter beskattas dock denna del redan vid andelsbytet (49 kap. 14 § och 48 a kap. 9 § IL). Har reglerna om uppskov med beskattningen använts sker beskattningen av uppskovsbeloppet först när de mottagna andelarna avyttras (49 kap. 19 § IL). Enligt reglerna om framskjuten beskattning ska den mottagna andelen anses förvärvad för en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen (48 a kap. 10 § IL).

Säljaren

Om säljaren är en fysisk person ska denne vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här (49 kap. 8 § och 48 a kap. 5 § IL). Detta innebär att en person som är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning inte kan få uppskov utan ska beskattas för kapitalvinsten på de avyttrade andelarna.

Köparen

Det köpande företaget ska vara ett svenskt aktiebolag, ett utländskt bolag eller ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i 49 kap. 9 § respektive 48 a kap. 6 § IL.

Utflyttning

Om säljaren inte längre uppfyller villkoret att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp till beskattning. Avskattning ska ske det år villkoret inte längre uppfylls. Om uppskov med beskattningen medgetts enligt reglerna i 49 kap. IL ska uppskovsbe-

loppet tas upp som intäkt vid utflyttningen (49 kap. 26 § IL). Har i stället reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL til??lämpats ska den kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt. Den kontantdel som redan tagits upp till beskattning ska inte räknas med vid beräkningen av kapitalvinsten (48 a kap. 11 § IL). Detta innebär att även om personen är obegränsat skattskyldig efter utflyttningen på grund av väsentlig anknytning ska beskattning ske av uppskovsbeloppet respektive kapitalvinsten.

Benefika fång

En annan fråga är hur man ska hantera uppskovsbelopp om för värvaren vid ett benefikt fång är skattemässigt bosatt utomlands. Han kan då inte inträda i överlåtarens skattemässiga situation eftersom kvalificerad bosättning i Sverige är ett villkor för uppskov (49 kap. 8 § IL). Huvudregeln är att uppskovsbelopp ska tas fram till beskattning när äganderätten övergår till annan. Om äganderätten till en andel för vilken uppskov med beskattningen har erhållits enligt bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten övergår genom arv till en i Sverige begränsat skattskyldig person ska uppskovsbeloppet inte tas upp som intäkt (RÅ 2003 ref. 50).

5.2.3 Beskattningsort

Fysiska personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret ska taxeras av SKV region Stockholm.

5.3 Kupongskatt

Kupongskattelagen (1970:624), prop. 1970:134, BeU60
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1434
Prop. 1993/94:234, SkU25, SFS 1994:780
Prop. 1997/98:134, SkU24, SFS 1998:242
Prop. 1997/98:160, FiU7, SFS 1998:1485
Prop. 1999/00:23, LU8, SFS 2000:47
Prop. 2002/03:96, SkU14, SFS 2003:226
Prop. 2002/03:99, SkU2, SFS 2003:647
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1087
Prop. 2002/03:150, FiU14, SFS 2004:50
SOU 1999:79

KupL/KupF

Bestämmelserna om kupongskatt finns i KupL och KupF.

Kupongskatten infördes år 1943 i syfte att vinna större effektivitet vid beskattningen av aktieutdelningar som betalas från Sverige till utlandet. Den nu gällande KupL trädde i kraft den 1

januari 1971 och innebar en anpassning av kupongskatten till den samtidigt införda lagen om förenklad aktiehantering. Reglerna på området upplevs som föråldrade och är därför i ett stort behov av en allmän teknisk översyn, främst när det gäller förfarandet och uppbörden. En sådan översyn har också företagits genom betänkandet Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79). Denna utredning, som bl.a. föreslagit en ny lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga, har emellertid ännu ej lett till ny lagstiftning.

Definitiv källskatt

Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt på utdelning på svenska aktier och på andelar i svenska värdepappersfonder som huvudsakligen utgår i de fall utdelningen betalas till utlandet. Kupongskatten ersätter i dessa fall såväl inkomstskatt som förmögenhetsskatt.

Enligt 5 § KupL tas kupongskatt ut med 30 procent av utdelningen. I de flesta skatteavtal med andra länder har Sverige emellertid reducerat sitt skatteanspråk eller helt avstått från rätten att beskatta utdelningsinkomst, se avsnitt 5.3.5.

Ärenden om kupongskatt handläggs av Skatteverket, Särskilda skattekontoret (SSK). Besöksadress: Storgatan 19 och postadress: 771 83 Ludvika. Telefon 0240- 87 000, telefax 0240-103 40, postgiro 1 60 90-3.

5.3.1 Definitioner m.m.

5.3.1.1 Kupongskattesystemets uppbyggnad

KupL har två skilda system för bl.a. redovisning och inbetalning av kupongskatt. Ett som gäller vid utdelning av aktier i s.k. avstämningsbolag och på andelar i värdepappersfonder och ett som gäller vid utdelning från s.k. kupongbolag.

5.3.1.2 Avstämningsbolag

Avstämnings-förbehåll

Begreppet avstämningsbolag definieras i 3 kap. 8 § ABL och i 3 kap. 8 § FRL. Med avstämningsbolag avses bolag i vars bolagsordning intagits ett s.k. avstämningsförbehåll. Ett sådant förbehåll innebär att det är den som på en viss fastställd avstämningsdag är införd i aktieboken eller i s.k. särskild förteckning som ska anses behörig att bl.a. mottaga utdelning.

För avstämningsbolagen ska vissa uppgifter fullgöras av en central värdepappersförvarare. Bland annat ska den centrala värdepappersförvararen föra aktieboken och sända ut utdelningen.

Kontobaserat aktiesystem

Alla avstämningsbolag omfattas från år 1991 av ett kontobaserat aktiesystem.

Genom införandet av det kontobaserade systemet avskaffades aktiebreven och de rättsverkningar som tidigare var förbundna med dessa knöts i stället till registrering i ett avstämningsregister som fördes av VPC.

Från och med den 1 januari 1999 regleras det kontobaserade aktiesystemet i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument (kontoföringslagen) som ersatt bl.a. den tidigare gällande aktiekontolagen. Därigenom infördes begreppet central värdepappersförvarare för VPC och andra företag som kan få tillstånd från FI att bedriva sådan verksamhet enligt den lagen. Än så länge är det endast VPC som har tillstånd att vara central värdepappersförvarare.

Avstämningskonto

Regleringen i kontoföringslagen innebär i övrigt bl.a. följande beträffande avstämningsbolag.

Aktier i ett avstämningsbolag ska vara registrerade i ett avstämningsregister för bolaget. Avstämningsregistret består av avstämningskonton enligt 4 kap. 1 och 2 §§ kontoföringslagen. Varje aktieägare ska ha sitt aktieinnehav i ett bolag registrerat på ett eller flera avstämningskonton såvida aktierna inte är förvaltarregisterade. I det senare fallet är det i stället förvaltaren som ska ha ett eller flera avstämningskonton för de förvaltade aktierna enligt 4 kap. 16 § och 3 kap. 8 § kontoföringslagen. En central värdepappersförvarare eller ett kontoförande institut ska genast registrera anmälningar om sådana förhållanden som ska framgå av avstämningsregistret och ange tidpunkten för registreringen. När samtliga villkor för slutlig registrering är uppfyllda ska registrering ske på ett avstämningskonto (5 kap. 1 §). Exempelvis ska således en anmälan om överlåtelse av aktierna genast registreras. Det kan komma att förflyta någon tid från det att anmälan registreras tills dess att registrering på avstämningskonto sker. Rättsverkan av en registrering inträder emellertid normalt redan då anmälan registreras (6 kap. kontoföringslagen).

Registreringsåtgärderna vidtages således av den centrala värdepappersförvararen eller för dennes räkning av ett s.k. kontoförande institut. Det är emellertid alltid den centrala värdepappersförvararen som ansvarar för avstämningsregistren och det är även denne som avgör vem som har rätt att vara kontoförande institut (3 kap. 1 § kontoföringslagen). I dag är det huvudsakligen värdepappersinstitut som är verksamma som kontoförande institut.

Så snart någon antecknas som aktieägare på ett avstämningskonto ska han föras in som ägare i aktieboken (3 kap. 7 § ABL). Den

som är antecknad på ett avstämningskonto som ägare till en aktie är vidare, med de begränsningar som framgår av kontot, behörig att förfoga över aktien (6 kap. 1 § kontoföringslagen).

Förvaltar-registrering

Om en aktieägare i ett avstämningsbolag har lämnat sina aktier till någon för förvaltning, kan förvaltaren på aktieägarens uppdrag föras in i aktieboken i stället för aktieägaren (3 kap. 10 § ABL).

Enligt kontoföringslagen är det den centrala värdepappersförvararen som kan lämna medgivande till registrering som förvaltare. Sådant medgivande kan lämnas till juridiska personer som kan bli kontoförande institut för annans räkning, dvs. bl.a. svenska och utländska clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare, värdepappersinstitut och utländska företag som i sitt hemland får driva verksamhet som är jämförbar med central kontoföring eller värdepappersrörelse (3 kap. 2 och 7 §§ kontoföringslagen).

Vid förvaltarregistrering är det således förvaltaren som ska ha de förvaltade aktierna registrerade på avstämningskonto. Aktier som tillhör flera olika ägare i ett bolag kan därvid vara registrerade på samma konto (3 kap. 8 § kontoföringslagen). Om den som äger de förvaltarregistrerade aktierna vill delta i bolagsstämma och utöva sin rösträtt kan han tillfälligt föras in i aktieboken (3 kap. 10 a § ABL).

Vid förvaltarregistrering ska vissa uppgifter som enligt KupL annars åvilar central värdepappersförvarare, t.ex. att innehålla och inbetala kupongskatt, i stället fullgöras av förvaltaren (12 § KupL).

5.3.1.3 Kupongbolag

Kupongbolag är enligt KupL ”annat aktiebolag än avstämningsbolag”. Dessa bolag omfattas inte av det kontobaserade aktiesystemet utan rättsverkningarna är i stället huvudsakligen kopplade till aktiebreven och eventuellt därtill hörande utdelningskuponger, se 3 kap. ABL samt 24 och 25 §§ skuldebrevslagen (1936:81).

5.3.1.4 Värdepappersfonder

Värdepappersfondernas verksamhet regleras i lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

Fondbolag

Värdepappersfonderna förvaltas av s.k. fondbolag, vilka är svenska aktiebolag som fått särskilt tillstånd av FI att utöva fondverksamhet. Inspektionen kan även ge utländska fondföretag tillstånd att driva fondverksamhet här i landet, antingen från ett

avdelningskontor med självständig förvaltning (filial) eller utan att inrätta filial.

Förvaringsinstitut

För varje värdepappersfond ska det även finnas ett s.k. förvaringsinstitut, en bank eller annat kreditinstitut, som verkställer fondbolagets beslut och i övrigt sköter värdepappersfondens tillgångar.

De uppgifter som central värdepappersförvarare enligt KupL ska utföra vid utdelning i avstämningsbolag ligger vid utdelning på andel i värdepappersfond i stället på förvaringsinstitutet.

5.3.2 Skattskyldighet

5.3.2.1 Allmänt

Utdelningsberättigad

Skattskyldig till kupongskatt är enligt 4 § KupL den som är utdelningsberättigad, dvs. den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället. Beträffande utdelningstillfälle, se avsnitt 5.3.4.

Begränsat skattskyldig

Skattskyldighet föreligger i första hand för utdelningsberättigad som skatterättsligt inte anses bosatt i Sverige (begränsat skattskyldig). För denna kategori skattskyldiga ersätter kupongskatten såväl statlig inkomstskatt som statlig förmögenhetsskatt.

Bulvanfall

Skattskyldighet till kupongskatt kan emellertid i vissa fall föreligga även för den som är obegränsat skattskyldig i Sverige, de s.k. bulvanfallen. I detta fall utgår såväl kupongskatt som eventuell statlig inkomstskatt på utdelningen.

5.3.2.2 Skattskyldighet för utomlands bosatta

Fysisk person

Fysisk person som vid utdelningstillfället inte är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket är skattskyldig till kupongskatt. Härvid används samma bosättningsbegrepp som vid inkomsttaxeringen (se avsnitt 2.1.2). Skattskyldighet till kupongskatt föreligger således inte för den som flyttat ut från Sverige men på grund av väsentlig anknytning hit anses obegränsat skattskyldig i Sverige.

Svenska diplomater

Svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller i övrigt ingår i beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands, behandlas i beskattningshänseende som obegränsat skattskyldig (3 kap. 4 § IL) och är därmed inte skattskyldig till kupongskatt. Detsamma gäller sådan persons make och barn under 18 år, om maken eller barnet bor hos denne och är

svensk medborgare.

Utländska diplomater

Den som tillhör utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal och som inte är svensk medborgare och var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen, konsulatet eller dess personal, anses i beskattningshänseende som begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § 2-4 IL). Sådan person har uttryckligen undantagits från skatteplikt till kupongskatt (4 § 4 st. KupL). Detsamma gäller sådan persons make, barn under 18 år och personliga tjänare, om de bor hos honom och inte är svenska medborgare.

Utländskt dödsbo

Utländskt dödsbo ska erlägga kupongskatt för utdelning på aktier och andelar i svenska aktiebolag och värdepappersfonder. Med utländskt dödsbo avses dödsbo efter person som vid dödsfallet var begränsat skattskyldig.

Av 42 kap. 23 § IL följer att obegränsat skattskyldig inte är skattskyldig för utdelning från utländskt dödsbo om utdelningen avser inkomst i sådant dödsbo och för vilken dödsboet är skattskyldigt i Sverige. Kupongskatt räknas i detta fall inte till sådan inkomstskatteskyldighet. Vad dödsboet erlagt i kupongskatt får dock avräknas från utdelning som beskattas hos delägarna (RSV/FB Dt 1985:13).

Näringsverksamhet

Skattskyldighet till kupongskatt föreligger inte för sådan utdelning som är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige. För sådan inkomst och för i sådan näringsverksamhet nedlagd förmögenhet föreligger i stället skattskyldighet till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Handelsbolag m.fl.

Handelsbolag, kommanditbolag, rederier och europeiska intressegrupperingar är skattskyldiga till kupongskatt för den del av utdelningen som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig (4 § 2 st. KupL).

Motsvarande gäller vid samäganderätt, t.ex. om flera personer gemensamt äger vissa aktier eller har rätt till viss utdelning. Kupongskatt ska då erläggas på den del av utdelningen som belöper på delägare som är begränsat skattskyldig.

Utländsk juridisk person

Utländsk juridisk person är inte skattskyldig till kupongskatt för den del av utdelningen som enligt 6 kap. 13-15 §§ IL har beskattats hos delägarna. Skattskyldighet föreligger således endast till den del delägare inte har beskattats löpande för den utländska personens vinst. Kupongskatt utgår emellertid vid utdelningstill-

fället och bör därför innehållas fram till dess delägare taxerats för utdelningen. Därefter får den utländska juridiska personen begära restitution.

Genom ändring i KupL (SFS 2003:1087) som trädde i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på utdelning som lämnas efter ikraftträdandet föreligger inte skattskyldighet för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL.

Inom EU

Skattskyldighet till kupongskatt föreligger inte för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i EU om den innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren enligt artikel 2 i rådsdirektivet 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om en gemensam ordning för beskattning av moder- och dotterbolag i olika medlemsstater.

Näringsbetingad andel

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 § 1 st. och 10 § IL för utdelning på aktier och andelar, om det utländska bolaget innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget, s.k. näringsbetingat innehav. Med näringsbetingat innehav avses aktier eller andelar som inte utgör omsättningstillgång för det ägande bolaget.

Genom SFS 2003:1087 (se ovan) föreligger inte heller skattskyldighet för utändskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § IL och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1-4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § 1 st. 1 eller 2 samma lag. Som förutsättning för skattefrihet gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i i 24 kap. 17-22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ IL, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid skall ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället. Regleringen är en anpassning till de nya reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar i IL.

5.3.2.3 Skattskyldighet för i Sverige bosatta

Bulvanförhållande

Kupongskatt ska i vissa fall utgå även på utdelning till den som är bosatt i Sverige. Om en utdelningsberättigad innehar aktier under sådana förhållanden att någon annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxeringen till statlig inkomstskatt eller blir befriad från kupongskatt träffas aktieutdelningen av såväl kupongskatt som eventuell statlig inkomstskatt (4 § 3 st. KupL).

Den dubbelbeskattning som därigenom kan inträffa är avsiktlig och har till syfte att hindra ett kringgående av beskattningsbe-

stämmelserna.

5.3.3 Skattepliktiga betalningar

5.3.3.1 Utdelning

Kupongskatt tas ut på

– utdelning på aktie i svenskt aktiebolag

– utdelning på andel i svensk värdepappersfond

Med utdelning på aktie i svenskt aktiebolag avses utdelningar enligt såväl ABL som enligt FRL.

Vad är utdelning?

Begreppet utdelning finns inte definierat i skattelagstiftningen. I praxis torde bedömningen av vad som skatterättsligt är att betrakta som utdelning grunda sig på reglerna i ABL.

De grundläggande bestämmelserna om i vilka fall vederlagsfria utbetalningar till aktieägare i denna deras egenskap kan göras finns i 12 kap. 1 § ABL. Utbetalning i annan form än utdelning får förekomma endast vid bolagets förvärv av egna aktier, nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden, överkursfonden eller vid likvidation av bolaget.

Med utdelning avses inte bara utbetalningar i pengar utan även överföring av annan egendom.

Alla förmåner som en aktieägare erhåller från bolaget och som innebär en slags förmögenhetsöverföring till aktieägarens fördel ska i princip beskattas som utdelning, t.ex. att bolaget låter aktieägaren förvärva egendom mot ett vederlag som understiger marknadsmässigt pris. Har avdrag för kupongskatt inte gjorts i samband med utdelningen kan kupongskatt påföras i efterhand enligt 26 § KupL.

Inkomstskatterättsligt behandlas utbetalningar till aktieägare, med vissa undantag för nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reserv- eller överkursfonden, i bl.a. kapitalvinstsystemet. Detta har emellertid inte föranlett någon ändring av innehållet i 2 § 2 st. KupL.

Med utdelning ska således enligt KupL jämställas följande utbetalningar till aktieägarna:

Nedsättning/ Likvidation

– utbetalning från aktiebolag enligt 12 kap. 1 § ABL och försäkringsbolag enligt 12 kap. 1 § FRL vid nedsättning av aktiekapitalet, överkursfonden eller reservfonden samt vid bolagets likvidation,

Fusion

– utbetalning av fusionsvederlag vid fusioner enligt 14 kap. 20 § ABL eller 15 a kap. 16 § FRL till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande företaget,

Återköp

– utbetalning vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare av ett visst slag.

Aktiebolags återköp av egna aktier är tillåtet i Sverige från den 10 mars 2000. Utbetalningar som sker efter detta datum i samband med sådana riktade återköp hänförs till utdelning enligt 2 § 2 st. KupL och är således kupongskattepliktiga. Se prop. 1999/2000:38, som även behandlar ändringar av kupongskatten vid nedsättning av aktiekapitalet, överkursfonden eller reservfonden, samt vid fusion och likvidation.

Återbetalning av kupongskatt

Av 27 § 2 st. KupL framgår att det föreligger rätt till återbetalning av sådan kupongskatt som betalas när en aktie har förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation inom två år efter det att utbetalningen av utskiftat belopp till aktieägaren blivit tillgänglig för lyftning. Underlaget för beräkning av kupongskatt ska i sådant fall minskas med ett belopp motsvarande aktieägarens anskaffningskostnad för aktien.

Nedsättning av kupongskatten i dessa fall sker genom ansökan om restitution enligt 27 § 3 och 4 st. KupL. Se vidare avsnitt 5.3.6.5.

Lättnad

Lättnadsreglerna (se avsnitt 3.1.11) gäller endast fysiska personer och dödsbon som är skattskyldiga i Sverige. Anledningen till att reglerna inte har utsträckts till att omfatta även kupongskatt är att sådan skatt, som erlagts i ett annat land än aktieägarens hemland, normalt får räknas av från aktieägarens skatt på utdelningen i hemlandet. I sådana fall skulle en lättnad inte slå igenom hos aktieägaren, utan i stället medföra att skatteintäkten överflyttades från Sverige till aktieägarens hemland. Andra stater som infört lättnadssystem har inte heller utsträckt lättnaden till ländernas motsvarighet till kupongskatten.

5.3.3.2 Undantag från kupongskatt

Enligt 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA) råder under vissa former skattefrihet för utdelning i form av aktier i annat bolag. Genom en hänvisning i 1 § KupL till nämnda lagrum har sådan utdelning fritagits från kupongskatteskyldighet. Tillämpningsområdet för Lex ASEA har på senare år utvidgats och har till syfte att bl.a. möjliggöra för ett bolag att utan skattekonsekvenser för aktieägarna omstrukturera verksamheten genom att dela upp den i mindre enheter, s.k. fission.

5.3.4 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

Utdelningstillfället

Skattskyldig till kupongskatt är den som är utdelningsberättigad, dvs. den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället (4 § KupL).

Med utdelningstillfälle avses enligt 2 § KupL:

Avstämningsbolag

a) för avstämningsbolag

– dagen för avstämning (3 kap. 8 § ABL eller 3 kap. 8 § FRL),

Kupongbolag

b) för kupongbolag

– den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,

Värdepappersfonder

c) för värdepappersfonder

– den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning.

Skattskyldighet inträder den dag då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning, oavsett om den skattskyldige faktiskt lyft utdelningen vid denna tidpunkt eller senare.

Beslut om utdelning fattas vid ordinarie bolagsstämma (9 kap. 7 § ABL). Vid stämman förs protokoll och stämmans beslut införs i detta (9 kap. 38 § ABL).

Har datum för när utdelning ska vara tillgänglig för lyftning inte fastställts, ska den dag då bolagsstämman fattat beslut om utdelning anses utgöra utdelningstillfället (3 § KupL).

Ska utdelning i kupongbolag tillgodoföras den utdelningsberättigade på annat sätt än genom utbetalning av utdelat belopp, anses utdelningen ha blivit tillgänglig för lyftning omedelbart efter det att beslut om utdelningen fattats, dvs. på bolagsstämman (3 § KupL).

5.3.5 Skatteavtal m.m.

Skatteavtal

Enligt 5 § KupL ska kupongskatt tas ut med 30 procent av utdelningen. I flertalet av de skatteavtal som Sverige ingått har emellertid beskattningsanspråket begränsats. Enligt vissa avtal medges hel skattebefrielse för utdelning till bolag. Detsamma gäller utdelning till företag inom EU som omfattas av moder-dotterbolagsdirektivet, 4 § 5 st. KupL, samt utdelning till utländskt bolag om bolaget innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget (s.k. näringsbetingat innehav), 4 § 6 st. KupL.

Nedsättning av kupongskattesatsen sker antingen direkt vid utbetalningstillfället eller i efterhand genom ansökan om restitu-

tion, se avsnitt 5.3.6.5.

Direktnedsättning

Alla skatteavtal utom det med Schweiz möjliggör nedsättning direkt vid utbetalningstillfället. Vad gäller Schweiz sker nedsättning genom ansökan om restitution i efterhand genom blankett R-Sv 1, se RSV S 1994:7. SKV har i RSV Dt 1975:8 lämnat anvisningar rörande direktnedsättning av kupongskatt.

Hemvistintyg

För direktnedsättning i kupongbolag erfordras att utbetalaren tillser att den utdelningsberättigade lämnar intyg om sitt hemvist. Hemvistintyg ska vara utfärdat av myndighet eller bank i hemvistlandet.

Vid utdelning i avstämningsbolag och från värdepappersfonder tillämpar centrala värdepappersförvararen/förvaltaren eller förvaringsinstitutet direktnedsättning om det av tillgängliga uppgifter framgår att den utdelningsberättigade har hemvist i det uppgivna landet (3 § KupF).

Utländska förvaltare

Direktnedsättning kan ske även vid utbetalning av utdelning till utländsk förvaltare (jfr avsnitt 5.3.1.2) under förutsättning att förvaltaren skriftligen förbundit sig att iaktta vissa krav gentemot VPC (3 § KupF). VPC får då vid utbetalningen innehålla kupongskatt efter den högsta skattesats som gäller enligt skatteavtal med det land där förvaltaren är hemmahörande.

Restitution

Har kupongskatt inbetalts med högre belopp än vad som ska erläggas enligt tillämpligt skatteavtal kan den utdelningsberättigade ansöka om restitution av för mycket inbetald skatt. Se vidare avsnitt 5.3.6.5. Sådan ansökan (innehållande hemvistintyg) görs på blankett SKV 3740. Särskild blankett gäller dock för Schweiz, se ovan.

Vissa nordiska institutioner

Enligt artikel 10 p. 7 i skatteavtalet mellan de nordiska länderna kan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna, för Sveriges del SKV, träffa överenskommelse om att vissa institutioner med välgörande eller annat allmännyttigt ändamål ska vara befriade från skatt på utdelning.

Internationella organ

Av IPL framgår att vissa internationella organ samt sådana stiftelser och fonder som förvaltas eller kontrolleras av dem, i enlighet med av Sverige biträdda konventioner åtnjuter vissa privilegier, bl.a. skattefrihet i vissa fall. Vilka organ som omfattas och vilka avtal och stadgar som är i kraft i förhållande till Sverige framgår av bilaga till lagen, av tillkännagivande (1997:595) av vissa uppgifter om överenskommelser som avses i 4 § nämnda lag samt av kungörelse (1974:122) om immunitet och privilegier för vissa konsulat m.m. Samtliga avtal, stadgar m.m. finns publicerade i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ).

5.3.6 Avdrag för kupongskatt m.m.

5.3.6.1 Skatteavdrag

Avstämningsbolag

Utdelning i avstämningsbolag betalas ut av den centrala värdepappersförvararen antingen direkt om den utdelningsberättigade är registrerad hos denne eller indirekt via en förvaltare om aktierna är förvaltarregistrerade. Det ankommer på central värdepappersförvarare eller förvaltare att göra skatteavdrag för kupongskatt vid varje utbetalning av utdelning.

Den utdelningsberättigade är skyldig att skriftligen lämna den centrala värdepappersförvararen eller förvaltaren de uppgifter som behövs för att bedöma om han är skattskyldig till kupongskatt eller inte. Om det inte framgår klart av tillgängliga uppgifter att skattskyldighet inte föreligger innehålls kupongskatt i samband med att utdelningen betalas ut eller gottskrivs den utdelningsberättigades konto, se 7 och 12 §§ KupL.

Värdepappersfond

Ett förvaringsinstitut är på motsvarande sätt skyldigt att göra skatteavdrag vid utbetalning av utdelning på andel i värdepappersfond enligt 12 § KupL.

Kupongbolag

Utdelning i andra aktiebolag än avstämningsbolag betalas vanligen ut direkt från bolaget eller via en bank. Den som uppbär utdelningen eller dennes ombud ska i samband med utdelningen på särskild blankett lämna uppgifter till ledning för bedömningen av om den utdelningsberättigade är skattskyldig till kupongskatt eller inkomstskatt (14 § KupL). För utdelningsberättigad som inte är skattskyldig till kupongskatt används blankett 18 a (SKV 2331) och i de fall skattskyldighet till kupongskatt föreligger, blankett 18 b (SKV 2332, alternativt SKV 2333, som är den engelskspråkiga versionen av denna blankett). Kupongskatt ska också alltid innehållas vid utbetalning av utdelning i utlandet enligt 14 § 3 st. KupL.

5.3.6.2 Redovisning

- Avstämningsbolag

Framställningen nedan avser de bestämmelser som gäller för förvaltares redovisning av kupongskatt.

Redovisnings-tidpunkt

Av 8 § KupL framgår att den centrala värdepappersförvararen ska lämna redovisning av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt senast fyra månader efter avstämningsdagen. Redovisningen lämnas på blankett A (SKV 3715) tillsammans med

utdelningsuppgifter enligt blankett 18 b, ordnade ländervis.

Vid förvaltarredovisning gäller, enligt 12 § KupL, motsvarande för förvaltaren. Förvaltaren bör samordna sin redovisning med den som den centrala värdepappersförvararen lämnar. Totalsumman av den redovisade utdelningen ska stämma överens med det belopp som den centrala värdepappersförvararen har betalat ut till förvaltaren.

Efterredovisning

De utdelningsbetalningar som görs efter central värdepappersförvarares och förvaltares ordinarie redovisning ska årligen efterredovisas senast den 31 december, dock senast vid utgången av det femte kalenderåret efter året för utdelningstillfället. På blanketten bör anges att det avser en efterredovisning.

- Värdepappersfonder

Framställningen nedan avser de bestämmelser som gäller vid redovisning av utdelning på andelar i värdepappersfonder som förvaltas av fondbolag.

Förvaringsinstitut

Redovisningsskyldigheten ligger på förvaringsinstitutet. Samma bestämmelser som gäller för avstämningsbolag ska tillämpas (12 § jämförd med 8 § KupL).

Redovisning av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt ska lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Redovisningen lämnas på blankett A (SKV 3715).

Förvaringsinstitutet ska lämna endast en totalredovisning per utdelande värdepappersfond. Redovisningen ska åtföljas av utdelningsuppgifter enligt blankett 18 b, varje land för sig.

Efterredovisning

Redovisning ska åtföljas av utdelningsuppgifter avseende varje land för sig. Om utdelning på grund av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade inte har kunnat utbetalas inom förvaringsinstitutets ordinarie redovisningstid, ska efterredovisning av utdelningen ske när den utbetalas.

- Andra aktiebolag än avstämningsbolag

Andra aktiebolag än avstämningsbolag som lämnat utdelning är alltid redovisningsskyldiga. Redovisning måste således lämnas även om kupongskatt inte ska betalas.

Redovisningstidpunkt

Uppgift om utdelning och kupongskatt ska redovisas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Om utdelningstillfället infaller efter den 15 september ska redovisningen alltid lämnas senast den 15 januari påföljande år (15 § KupL). Redovisningen lämnas på blankett K (SKV 3700).

Redovisningen ska åtföljas av de av utdelningsmottagarna ifyllda blanketterna 18 a (för utdelning på svenska aktier/andelar utan avdrag för kupongskatt) respektive 18 b (för utdelning på svenska aktier/andelar med avdrag för kupongskatt).

Bolaget ska, även när utdelningen utbetalats av annan än bolaget, kontrollera att blanketterna 18 a och 18 b blivit fullständigt och riktigt ifyllda och göra de kompletteringar och rättelser som behövs.

Kupongskatt med 30 procent ska redovisas och inbetalas även på sådan utdelning som vid redovisningstillfället ännu inte har betalats ut och för vilken utdelningsuppgifter (blankett 18 a/18 b) således ännu inte kommit in, liksom på sådan utdelning för vilken ofullständiga uppgifter kommit in (15 § KupL). Möjlighet till efterredovisning saknas, jfr avsnitt 5.3.6.3.

Återbetalning

Utbetalas utdelning efter det att bolaget har redovisat och betalat in kupongskatt till SSK, kan bolaget begära återbetalning av kupongskatt som belöper på sådan utdelning för vilken skattskyldighet inte förelegat (16 § KupL).

Återbetalning sker inte beträffande utdelning som varit tillgänglig för lyftning tidigare än fem år före det kalenderår då korrekt/rättad blankett 18 a eller b överlämnats till SSK.

- Kontroll

Enligt 18 § KupL ska aktiebolag inom en månad efter utdelningstillfället sända bestyrkt avskrift av beslutet om utdelning till registreringsmyndigheten, dvs. PRV. Uppgifterna vidarebefordras till SSK, som därigenom får kännedom om att utdelning skett.

5.3.6.3 Skatteinbetalning

Kupongskatt ska betalas in till SSK:s postgirokonto 1 60 90-3 senast samma dag som redovisningen ska lämnas (8 och 15 §§ KupL, se avsnitt 5.3.6.2).

Efterredovisning

Om del av utdelningsbeloppet inte kunnat utbetalats till följd av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade, behöver kupongskatt på denna del inte inbetalas vid det ordinarie redovisningstillfället i fråga om utdelning i avstämningsbolag eller värdepappersfond. Skatten ska i stället betalas in senast den 31 december det år då utdelningen har kunnat betalas ut, dock senast vid utgången av det femte kalenderåret efter året för utdelningstillfället (8 § 1 st. p. 3 och 3 st. KupL).

Motsvarande möjlighet till efterredovisning saknas i kupongbolag, se avsnitt 5.3.6.2 angående kupongbolag.

5.3.6.4 Anstånd

SSK kan, efter ansökan, medge anstånd med att lämna redovisning och att betala in kupongskatt (20 § KupL). Anstånd kan medges om ytterligare tid behövs med hänsyn till redovisningens omfattning eller av andra särskilda skäl.

Ansökan om anstånd ska skriftligen ha kommit in till SSK senast den dag då redovisningen ska lämnas.

5.3.6.5 Restitution m.m.

Återbetalning

Utbetalas utdelning för vilken skattskyldighet till kupongskatt inte föreligger efter det att kupongskatt redovisats och inbetalats till SSK kan central värdepappersförvarare/förvaltare, förvaringsinstitut eller aktiebolag begära återbetalning av för mycket inbetald skatt. Bestämmelser härom finns i 9 § och 16 § KupL. Se även avsnitt 5.3.6.2 angående kupongbolag.

Restitution

Även den utdelningsberättigade kan enligt 27 § KupL begära restitution (återbetalning) av för mycket innehållen skatt. Kupongskatt kan t.ex. ha innehållits med högre belopp än vad som skulle erläggas enligt ett tillämpligt skatteavtal (jfr avsnitt 5.3.5). Beslut om restitution får, i förekommande fall, anstå till dess frågan om skattskyldighet för utdelningen föreligger enligt IL slutligen prövats.

Rätt till restitution föreligger även om aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation om upplösningen skett inom två år efter det att utbetalning skett till aktieägarna. Underlaget för kupongskatt ska då minskas med ett belopp motsvarande aktieägarens anskaffningskostnad för aktien. Se även avsnitt 5.3.3.1.

Ansökan om restitution ska göras skriftligt hos SSK senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället.

5.3.6.6 Dröjsmålsavgift

Om kupongskatt inte betalas in i rätt tid (se avsnitt 5.3.6.3) tas dröjsmålsavgift ut (19 § KupL). Avgiften beräknas enligt reglerna i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift.

SSK får medge befrielse helt eller delvis från skyldigheten att

betala dröjsmålsavgift, om det finns särskilda skäl.

Indrivning

SSK ska förelägga den som inte betalat in kupongskatt i rätt tid att fullgöra sin betalningsskyldighet. Fullgörs ej betalningsskyldigheten lämnas obetalda belopp för indrivning (22 § KupL).).

5.3.6.7 Överklagande

Bestämmelser om rätt att överklaga beslut enligt KupL finns i 29, 30 och 30 a §§ KupL.

Beslut av SKV enligt KupL får, utom beträffande vite, föreläggande enligt 22 § 1 st. KupL eller skatterevision enligt 24 § KupL, överklagas hos länsrätten av den som beslutet rör. Överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

5.4 Kontrolluppgifter

Begränsat skattskyldiga

Kontrolluppgift enligt 8 kap. LSK avseende ränteinkomster och fordringsrätter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). I kontrolluppgiften ska bl.a. uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande. Uppgift om skatteregistreringsnummer ska dock lämnas först vid 2005 års taxering (punkt 1 g) av övergångsbestämmelserna till SFS 2001:1227.

Betalningar till och från utlandet

Vid alla betalningar som överstiger 150.000 kr eller utgör delbetalningar av en summa som överstiger 150.000 kr till och från personer som är obegränsat skattskyldiga ska kontrolluppgift lämnas (12 kap. 1 § LSK).

Utländska företag

Utländska företag som bedriver bankverksamhet, värdepappersrörelse, fondverksamhet, finansieringsverksamhet eller försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta en filial eller motsvarande etablering här, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i LSK (13 kap. 1 § LSK).

6 Förmögenhetsbeskattning

Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
Prop. 1996/97:117, SkU20, SFS 1997:323
Prop. 1997/98:1, FiU1, SFS 1997:954
Prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1298
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1345
Prop. 2000/01:121, SkU25, SFS 2001:547
Prop. 2001/02:43, SkU11, SFS 2001:1220

Utländska försäkringar
Prop. 1995/96:97, SkU16, SFS 1995:1540-1543
Prop. 1995/96:231, SkU4, SFS 1996:1236

6.1 Allmänt

I denna handledning redovisas de förmögenhetsskatteregler som har direkt samband med internationella förhållanden. För en allmän redogörelse för den svenska förmögenhetsskatten hänvisas till HL 04.

SFL trädde i kraft den 1 juli 1997 och tillämpas vid beräkning av preliminär skatt för tid efter ikraftträdandet och i övrigt första gången vid 1998 års taxering dock, enligt punkterna 2-3 övergångsbestämmelserna till SFL, med bl.a. följande undantag.

För livförsäkring som tagits i överensstämmelse med ansökan som kommit in till försäkringsgivarens huvudkontor före den 13 september 1986 ska övergångsbestämmelserna till lagen (1986:1227) om ändring i GSFL tillämpas.

För försäkringsavtal som ingåtts före den 1 juli 1995 ska övergångsbestämmelserna till lagen (1995:1541) om ändring i lagen (1991:1850) om upphävande av GSFL tillämpas.

6.2 Obegränsad skattskyldighet

6.2.1 Inledning

Skattskyldighet
6 § SFL

Förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet skall betalas av

1. fysisk person som är obegränsat skattskyldig vid beskattningsårets utgång,
2. dödsbo efter den som vid sin död var obegränsat skattskyldig,
3. svensk förening eller svenskt samfund utom till den del en medlem genom sin andel har del i dess förmögenhet,
4. svensk stiftelse.

En fysisk person som inte är svensk medborgare och som vistas i Sverige under en begränsad tid av högst tre år behandlas som begränsat skattskyldig.

Juridisk person som avses i 7 kap. 2 §, 3 § första stycket, 7 § första stycket, 15-17, 19 eller 20 § inkomstskattelagen (1999:1229) är inte skattskyldig. Detta gäller också registrerat trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 7 § första stycket nämnda lag.

Fysisk person

Fysiska personer ska betala förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet om de, vid beskattningsårets utgång, är att betrakta som obegränsat skattskyldiga. Detta är fallet om den fysiska personen antingen är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Detta gäller även den som tidigare varit bosatt i Sverige och som fortfarande har väsentlig anknytning hit. Se vidare avsnitt 2.1. En fysisk person som inte är svensk medborgare och som vistas i Sverige under en begränsad tid av högst tre år behandlas dock som begränsat skattskyldig till förmögenhetsskatt. Se vidare avsnitt 6.3.

Inflyttning
Utflyttning

Observera att det är förhållandena vid beskattningsårets utgång som är avgörande för skattskyldighetens omfattning. Om en person flyttar in och bosätter sig i Sverige strax före ett årsskifte blir denne därför skattskyldig här för hela sin förmögenhet. Den som flyttar ut ur riket och därigenom inte längre kan anses bosatt här blir i enlighet härmed att betrakta som begränsat skattskyldig, även om han varit bosatt i Sverige under större delen av beskattningsåret.

Diplomater o.d.

Diplomater och övrig personal vid svenska ambassader och konsulat som på grund av sin tjänst vistas utomlands är obegränsat skattskyldiga om de är svenska medborgare. Det samma gäller medföljande make och barn. Se vidare avsnitt 2.14.1.

Dödsbo

Ett dödsbo är skattskyldigt till statlig förmögenhetsskatt om den döde var obegränsat skattskyldig då dödsfallet inträffade. Ett utländskt dödsbo eller en andel i sådant dödsbo förmögenhetsbeskattas inte.

Juridisk person

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga till förmögenhetsskatt. Det samma gäller svenska juridiska personer med undantag för vissa föreningar, stiftelser och samfund.

6.2.2 Skattskyldighetens omfattning

En uttömmande uppräkning av skattepliktiga tillgångar görs i 3 § 1 st. SFL. Dessa tillgångar kan finnas såväl inom som utom Sverige.

Nedan redogörs för några bestämmelser med specifik utländsk anknytning.

6.2.2.1 Utländsk livförsäkring

Livförsäkring är en skattepliktig tillgång (3 § 1 st. 8 SFL). Undantag görs dock för

a) pensionsförsäkring som avses i 58 kap. 2 § IL

b) livförsäkring som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpsbar s.k. riskförsäkring.

Livförsäkring som meddelats i utländsk försäkringsverksamhet utgör skattepliktig tillgång om den tecknats efter den 30 juni 1995.

Skattefritt

Om försäkringsavtalet ingåtts före den 1 juli 1995 är försäkringen en skattefri tillgång under förutsättning att

1. avtalet inte därefter ändrats på ett sätt som medför ökad premieförpliktelse totalt sett eller en tidigareläggning av premiebetalning,

2. större premie inte därefter betalats än den som lägst ska betalas för betalningsperioden enligt avtalet, och att

3. försäkringen inte övergått till ny innehavare efter den 30 juni 1995 på annat sätt än genom arv, testamente, gåva eller bodelning (punkt 3 övergångsbestämmelserna till SFL som hänvisar till övergångsbestämmelserna till lagen (1995:1541) om ändring i lagen (1991:1850) om upphävande av GSFL).

Innebörden av regeln är att en utländsk försäkring som köpts efter den 30 juni 1995 är skattepliktig för förvärvaren även om den ursprungligen tecknats före halvårsskiftet 1995. Fortsatta betalningar enligt försäkringsavtal kan alltså ske utan att förmögenhetsskatt blir aktuell om försäkringen inte överlåtits genom köp etc.

Utländska försäkringar som tecknats från och med 1997 är i vissa

fall att anse som pensionsförsäkringar, vilket bland annat innebär att de är skattefria. Reglerna får även tillämpas på äldre försäkringar om den skattskyldige så begär. För nya försäkringar föreligger ingen valfrihet. Se vidare avsnitt 2.5.2.3.

Värdering

Förmögenhetsvärdering av livförsäkring sker till försäkringstekniskt återköpsvärde med tillägg för beräknad upplupen andel av överskottet i livförsäkringsverksamheten (allokerad återbäring) vid kalenderårets utgång (15 § SFL). Det tekniska återköpsvärdet motsvarar det värde som försäkringsbolaget enligt försäkringsavtalet lägst ska betala till försäkringstagaren. Om kontrolluppgift helt saknas från det utländska livbolaget bör värdet uppskattas till ett skäligt belopp med utgångspunkt från faktiskt betalda premier med årlig uppräkning för avkastningen. Denna avkastning kan lämpligen antas motsvara den genomsnittliga statslåneräntan under föregående år. Regeln i AvPL om uppräkning av fribelopp vid ikraftträdandet för försäkringar som tagits dessförinnan bör således kunna tjäna till ledning vid denna värdering (prop. 1995/96:231 s. 43 f.). Förmögenhetsvärdet för fondförsäkringar är marknadsvärdet vid årets utgång av de till försäkringen knutna fondandelarna, dvs. det faktiska marknadsvärdet vid årets utgång.

6.2.2.2 Näringsverksamhet i utlandet

Skattefritt

Förmögenhet nedlagd i näringsverksamhet är skattefri vare sig tillgången finns inom eller utom Sverige.

Kapitalförvaltning

Undantag görs dock för tillgång hänförlig till kapitalförvaltning som således är förmögenhetsskattepliktig. Med begreppet kapitalförvaltning avses sådan verksamhet som inte ansågs utgöra förvärvskälla i inkomstslagen rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet i den betydelse dessa begrepp hade i KL i dess lydelse fram till den 1 juli 1990 (prop. 1996/97:117 s. 84).

Skulder hänförliga till skattefria tillgångar i näringsverksamhet är inte avdragsgilla (4 § 2 st. SFL). Om skulderna i näringsverksamheten är större än tillgångarna får underskottet inte räknas av mot annan skattepliktig förmögenhet.

6.2.2.3 Fastighet och bostad i utlandet

Fastighet

Fastighet utomlands tas upp till 75 procent av marknadsvärdet (10 § 2 st. SFL). Om marknadsvärdet inte kan fastställas kan fastigheten värderas med utgångspunkt i anskaffningskostnaden (prop. 1996/97:117 s. 39 f.), vilken ska indexuppräknas (se nedan). Som anskaffningskostnad räknas även kostnad för mer omfattande ny-, till- eller ombyggnad. Av det framräknade värdet tas 75 procent upp som förmögenhet. Motsvarande regler gäller vid förmögenhetsvärderingen av bostadslägenhet för fastighets-

ägarens privata boende i näringsfastighet.

Omräkningstal

Vid indexuppräkning används det omräkningstal som gällde vid beräkning av kapitalvinst vid avyttring av fastighet enligt vissa äldre regler avseende expropriation o.d. SKV beräknar omräkningstal varje år. Se avsnitt 4.3.1.1.

Utländska bostadsrätter

Utländska motsvarigheter till svenska bostadsrätter förmögenhetsbeskattas inte enligt 3 § 1 p. SFL, eftersom en privatbostadsrätt är en andel i ett privatbostadsföretag som i sin tur bara omfattar svensk ekonomisk förening eller svenskt aktiebolag (jfr 2 kap. 17-18 §§ IL). Andelar i utländska bostadsrätter och liknande förmögenhetsbeskattas i stället som inte marknadsnoterade delägarrätter (3 § p. 5 eller 6 SFL). Vid värderingen av aktierna eller andelarna ska 14 § tillämpas. Värderingen ska ske som om delägaren själv innehaft tillgången eller skulden och om tillgången eller skulden ingår i en rörelse hos den juridiska personen anses detsamma gälla för delägaren. De olika tillgångarna i verksamheten ska, enligt prop. 1996/97:117 s. 91, värderas med beaktande av övriga paragrafer. Beräkningen av aktiernas/andelarnas förmögenhetsvärde sker därvid genom tillämpning av reglerna för skatteplikt, dvs. den del av en näringsfastighet som är hänförlig till den bostadslägenhet som används av delägaren eller denne närstående (3 § p. 3). Vidare används reglerna för värdering av fastighet utomlands (10 § 2 st.), i detta fall 75 procent av fastighetens marknadsvärde som belöper på nämnda del. Värdet av aktierna/andelarna justeras med hänsyn till skuld hänförlig till bostadslägenheten.

Många gånger torde det vara svårt att fastställa ett marknadsvärde på en näringsfastighet utomlands. Samma svårighet kan förutses vad gäller möjligheten att klargöra hur stor del av byggnadsytan som är hänförligt till annat en bostadslägenheter och hur stor del av fastighetens marknadsvärde som är hänförligt till mark. I avsaknad av kännedom om de faktiska förhållandena kan enligt SKV:s uppfattning 50 procent av en indexuppräknad anskaffningskostnad för aktien/andelen reducerad till 75 procent läggas till grund för förmögenhetsbeskattning.

Hyresrätt Nyttjanderätt

Vanlig hyresrätt förmögenhetsbeskattas inte. Det samma gäller nyttjanderätt till fastighet eller del av fastighet som förvärvats mot ett engångsbelopp, t.ex. så kallad time-sharing.

Näringsfastighet

Fastighet som utgör tillgång i näringsverksamhet är inte skattepliktig till förmögenhetsskatt. Undantag görs dock för småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet som på grund av ägarens begäran inkomstskattemässigt utgör näringsfastighet samt den del av en näringsfastighet som inrymmer en

bostadslägenhet som används eller är avsedd att användas av fastighetsägaren för eget eller närståendes boende (3 § 1 st. 2-3 SFL). Den privata delen av en näringsfastighet är således skattepliktig. Motsvarande gäller även utländska fastigheter.

6.2.2.4 Utländska värdepapper

Bestämmelserna om skatteplikt och värdering av utländska värdepapper är i princip desamma som för svenska värdepapper.

Inregistrerade vid börs

Skatteplikt föreligger för aktier i ett utländskt bolag, vars aktieslag är noterat på ett med inregistrering på den svenska börsens A-lista jämförbart sätt i bolagets hemland (3 § 1 st. 4 SFL och prop. 1996/97:117 s. 57). Aktierna ska tas upp till 80 procent av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet (12 § SFL). SKV har den 18 november 1998 utfärdat en skrivelse (dnr 8872-98/200) med vissa riktlinjer för bedömningen av vilka utländska marknadsplatser som kan betecknas som börs. För marknadsplatser inom EU/EES-området ska bedömningen av om fråga är om börs enligt svensk lagstiftning följa respektive lands kategorisering, om inte särskilda skäl föreligger. Av behörig tillsynsmyndighet auktoriserad börs utgör således i princip börs också med svenskt synsätt. För marknadsplatser utom EU/EES-området ska bedömningen göras enligt svensk lagstiftning. Hänsyn ska därvid bl.a. tas till det aktuella landets inhemska lagstiftning och kategorisering och till omständigheter som lagreglering, genomsyns- och sundhetskrav, s.k. listningsregler, graden av öppenhet samt inregistreringsförfarande. Bedömningen av om en lista är jämförbar med den svenska börsens A-lista bör göras utifrån förhållandena på den aktuella börsen. För det fall ytterligare listor finns kan det beroende på deras storlek bli aktuellt att anse dessa som jämförbara med A-listan. Vid den bedömningen ska ett svenskt synsätt och svenska normer gälla. Finns det flera listor bör den första listan alltid anses jämförbar med A-listan. Den andra listan kan då eventuellt bli att anse som en jämförbar lista under vissa, i skrivelsen, angivna förutsättningar.

Marknadsnoterade

Om de utländska aktierna är marknadsnoterade i hemlandet men inte på ett sätt som kan jämföras med inregistrering på den svenska börsens A-lista är aktierna skattefria. Detta gäller exempelvis utländska aktier på listor motsvarande O-listan.

SKV har, i ovan nämnda skrivelse, funnit att amerikanska aktier som noteras på NASDAQ, som inte är en amerikansk börs (stock exchange) utan en auktoriserad marknadsplats (stock market), är förmögenhetsskattefria enligt SFL om de inte noteras på annan utländsk börs.

Onoterade

För onoterade aktier föreligger i princip skatteplikt (3 § 1 st. 5 SFL). Detta gäller även om en aktie är onoterad i bolagets hemland men är marknadsnoterad i något annat land. Till följd av värderingsreglerna är dessa aktier i stor utsträckning i praktiken skattefria, se HL 04.

Depåbevis saknar självständig betydelse. Skatteplikten bedöms efter de underliggande aktiernas status.

6.2.2.5 Spärrade tillgångar i utlandet

Tillgångar i utlandet kan av olika skäl på något sätt vara spärrade. Utländsk valutalagstiftning kan t.ex. föreskriva att tillgångarna inte får föras ut ur det främmande landet. En likartad situation föreligger också beträffande banktillgodohavanden och fordringar i en icke konvertibel utländsk valuta. Sådana "spärrade" tillgångar kan, som framgår av följande rättsfall, vid förmögenhetsberäkningen komma att tas upp till reducerade värden.

Danska aktier kunde på grund av gällande transfereringsbestämmelser inte överföras till svensk valuta och förvarades därför i spärrad depå i dansk bank. Tillgångarna togs vid 1942 års förmögenhetstaxering upp till 25 procent av det i Danmark gällande börsvärdet. Även innestående medel på spärrat konto i dansk bank togs upp till 25 procent av dess värde (RÅ 1945 ref. 54).

I Norge förvarade och där på grund av gällande valutabestämmelser spärrade tillgångar i form av banktillgodohavanden och andra fordringar samt aktier i norska bolag togs vid 1950 års förmögenhetstaxering upp till beskattning med ett belopp motsvarande 70 procent av deras värde. Beloppet ansågs motsvara det värde som tillgångarna kunde "anses ha betingat vid en försäljning under normala förhållanden" (RÅ 1957 Fi 1556).

I RÅ 1959 Fi 402 ansågs tillgångar i form av andel i och fordran hos företag i Argentina, med hänsyn till att tillgångarna inte kunde föras ut ur Argentina, inte böra tas upp till mer än 25 procent av de nominella beloppen. Se även RÅ 1940 Fi 591 och RÅ 1947 Fi 28.

6.3 Begränsad skattskyldighet

6.3.1 Inledning

7 § SFL

En fysisk person som är begränsat skattskyldig vid beskattningsårets utgång skall betala förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet avseende sådan i Sverige belägen tillgång som anges i 3 § första stycket 1

och 2.

Fysisk person

En fysisk person som vid beskattningsårets utgång varken är bosatt i eller stadigvarande vistas i Sverige och som inte heller har väsentlig anknytning hit är begränsat skattskyldig till förmögenhetsskatt. Även en person som visserligen vistas i Sverige men gör det under en begränsad tid av högst tre år behandlas som begränsat skattskyldig under förutsättning att personen inte är svensk medborgare (6 § 2 st. SFL). Bestämmelsen har tillkommit för att underlätta arbetsutbyte med utlandet och tar sikte på de fall då en utländsk medborgare uppehåller sig i Sverige för en kortare anställning o.d. med avsikt att därefter åter bosätta sig utomlands. Avsikten ska framgå från början exempelvis genom att permanent bostad finns tillgänglig i utlandet vid återkomsten (prop. 1996/97:117 s. 88). Varje vistelse i Sverige som understiger tre år är således inte att betrakta som tillfällig.

Diplomater o.d.

Utländska diplomater o.d. som tjänstgör i Sverige samt deras medföljande makar och barn och utländska personal är i regel begränsat skattskyldiga i Sverige.

Dödsbo

Dödsbo efter person som vid sin död var begränsat skattskyldig i Sverige är inte skattskyldigt till statlig förmögenhetsskatt.

Juridisk person

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga till statlig förmögenhetsskatt.

6.3.2 Skattskyldighetens omfattning

Fastighet i Sverige

Fysisk person som är begränsat skattskyldig vid beskattningsårets utgång är enligt 7 § SFL skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt endast för

– privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt och

– småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 2 kap. 9 § 3 st. IL.

Andel i andelshus och fastighetsägarens bostad i den egna hyresfastigheten omfattas inte av dessa punkter och är således en skattefri tillgång.

6.3.3 Avdrag för skuld

Vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten ska skulderna dras av från värdet av tillgångarna. Enbart skulder hänförliga till skattepliktiga tillgångar får dock dras av (4 § 2 st. 7 SFL). Med "hänförlig" avses att skuldsättningen har sin grund i anskaffande och förbättring av egendomen. Det krävs inte att egendomen ut-

gör säkerhet för skulden (prop. 1996/97:117 s. 86).

Skuld som är hänförlig till tillgång som är undantagen från beskattning till följd av skatteavtal är inte avdragsgill (4 § 2 st. 8 SFL).

6.4 Beskattningsort

Fysisk person taxeras i hemortskommunen och i annat fall i SKV region Stockholm. Se vidare avsnitt 2.7 och 2.9. Ett dödsbo taxeras av den myndighet som senast var behörig att fatta beslut som rörde den döde.

7 Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning

Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
Prop. 1985/86:131, SkU43, SFS 1986:468
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1443
Prop. 1992/93:187, SkU31, SFS 1993:943
Prop. 1995/96:75, SkU7, SFS 1995:1341
Prop. 1995/96:230, SkU33, SFS 1996:739
Prop. 1996/97:100, SkU23, SFS 1997:530
Prop. 1997/98:135, SkU23, SFS 1998:260
Prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1255
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1343, 2000:1349
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1088

16 kap. 18-19 §§ IL
SOU 1950:35, prop. 1951:171, BevU45, SFS 1951:324
SOU 1962:59, prop. 1965:127, BevU54, SFS 1966:729
Ds Fi 1965:4, prop. 1966:103, BevU42, SFS 1966:274
SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, SkU16, SFS 1989:1039
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, SFS 1999:1229
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341
Prop. 2001/02:46, SkU13, SFS 2001:1176
Prop. 2003/04:10, SkU6, SFS 2003:1086

7.1 Allmänt

När två stater utövar sin rätt att beskatta samma skattesubjekt för en och samma inkomst och den slutliga skatten därmed överstiger den skatt som tas ut på sådan inkomst i den stat som har den högsta skattenivån kan man säga att internationell dubbelbeskattning uppkommer.

En sådan dubbelbeskattning kan lindras eller undanröjas genom ensidiga åtgärder. Exempel på sådana åtgärder är bestämmelserna i IL om befrielse enligt den s.k. sexmånadersregeln (3 kap. 9 § IL) och om rätt till omkostnadsavdrag för utländsk skatt (16 kap.

18-19 §§ IL) samt bestämmelserna om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL. Vidare kan internationell dubbelbeskattning undvikas genom skatteavtal. Ett avtal utgör ett viktigt medel att förhindra dubbelbeskattning genom att de avtalsslutande staterna ömsesidigt avstår från sina skatteanspråk. Detta sker med tillämpning av de två metoder som utvecklats i modern mellanstatlig skatterätt för att undanröja internationell dubbelbeskattning – undantagandemetoden (exemptmetoden) och avräkningsmetoden (creditmetoden). Oftast förekommer båda metoderna i ett och samma avtal. Dessa metoder används även i de interna reglerna för ensidigt undanröjande av dubbelbeskattning. Sexmånadersregeln är ett exempel på exemptmetoden medan AvrL är ett exempel på creditmetoden.

7.2 Exemptmetoden

Full exempt

Exemptmetoden innebär att inkomsten undantas från beskattning. Tillämpas full exempt (hel befrielse) beaktas den undantagna inkomsten inte alls vid beskattning av övrig skattepliktig inkomst i den stat som avstått från att beskatta den aktuella inkomsten. Detta gäller t.ex. vid tillämpning av vår interna sexmånadersregel samt vid tillämpning av exemptmetoden i flertalet av våra skatteavtal (se t.ex. skatteavtalet mellan de nordiska länderna, SFS 1996:1512).

Exempt med progressions-uppräkning

Vid *exempt med progressionsuppräkning* tillåts däremot den undantagna inkomsten inverka på skattesatsen på de övriga inkomster som beskattas i den stat som har undantagit inkomsten från beskattning. Progressionsförbehållet får dock endast betydelse för det fall att en progressiv beskattning tillämpas. Progressionsuppräkning används oftast av den skattskyldiges hemviststat men det förekommer även att sådan uppräkning sker i källstaten.

Begränsad progressions-uppräkning i Sverige

Möjlighet till progressionsuppräkning finns endast i de fall detta föreskrivs i ett skatteavtal och det i den lag genom vilken skatteavtal införlivats med svensk rätt tagits in en bestämmelse om att progressionsförbehållet ska utnyttjas. Det senaste tillfället där Sverige använt sig av denna möjlighet är i 3 § lagen (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike.

Tillämpning av begränsnings-regeln

Ska bestämmelserna om progressionsuppräkning och begränsningsregeln enligt lagen (1997:324) om begränsning av skatt tillämpas samtidigt, ska progressionsuppräkningen göras först. Enligt 3 § ska ett spärrbelopp fastställas vid tillämpning av begränsningsregeln. Den i skattebeloppet ingående statliga inkomst- och/eller förmögenhetsskatten ska innefatta eventuell

progressionshöjning vid den jämförelse mellan spärrbeloppet och skattebeloppet som ska göras enligt 4 § samma lag.

Vid progressionsuppräkning sker en fiktiv beräkning av den statliga inkomstskatten på den skattskyldiges hela förvärvsinkomst inklusive den undantagna utländska inkomsten.

Progressionsuppräkning

Progressionsuppräkning kan för taxeringsåret 2004 endast tillämpas om summan av den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst och de inkomster för vilken progressionsuppräkning ska ske överstiger en skiktgräns på 284 300 kr och då endast i fråga om fysiska personer samt svenska dödsbon t.o.m. tredje beskattningsåret året efter det kalenderår då dödsfallet inträffade. Progressionsuppräkningen sker på följande sätt. Först beräknas den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om samtliga förvärvsinkomster inklusive utländsk sådan inkomst skulle ha beskattats i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela detta beskattningsunderlag. Med den därvid erhållna procentsatsen tas skatt ut på den i Sverige beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Exempel

Exempel

En person bosatt i Sverige har en taxerad förvärvsinkomst på 398 700 kr, varav 298 700 kr härrör från Sverige och 100 000 kr är en inkomst p.g.a. offentlig tjänst i Frankrike på vilken inkomst exempt med progressionsuppräkning ska tillämpas enligt gällande skatteavtal. Statlig inkomstskatt på den totala inkomsten utgör 19 440 kr. Denna skatt uppgår till ca. 4,8758 procent av det aktuella beskattningsunderlaget (19 440/398 700). Den svenska statliga inkomstskatten på den beskattningsbara inkomsten blir då 14 564 kr (298 700 x 0,048758). Statlig inkomstskatt beräknad endast på den svenska inkomsten utgör i detta fall 0 kr. Progressionsuppräkningen innebär således en höjning av skatten på den i Sverige beskattade inkomsten med 14 564 kronor.

Progressionsuppräkning tillämpas endast om den resulterar i en högre skatt än den skatt som skulle tagits ut på den svenska inkomsten utan sådan beräkning.

Alternativ exempt

I vissa äldre skatteavtal föreskrivs att *alternativ exempt* ska tillämpas. Denna metod, som är avsedd att leda till samma resultat som exempt med progression, innebär att den utländska inkomsten tas med i beskattningsunderlaget, se RÅ85 1:6 och p. 37 i kommentaren till artikel 23 A i OECD:s modellavtal. Skatten räknas ut på den totala beskattningsbara inkomsten inklusive den undantagna utländska inkomsten. Därefter sätts den sålunda ut-

räknade svenska skatten ned med så stor del av den sammanlagda skatten som belöper på den utländska inkomsten.

Alternativ exempt tillämpas endast på förvärvsinkomster. Nedsättning sker därvid med så stor del av den statliga och kommunala inkomstskatten som den utländska förvärvsinkomsten utgör av hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten på vilken skatten uträknats. Detta innebär med utgångspunkt i exemplet ovan att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomsten ska sättas ned med 100 000/398 700 x 19 440 = 4 875 kr och den kommunala inkomstskatten på samma inkomst med kommunal inkomstskatt på 100 000 kr.

När exempt med progressionsuppräkning används görs endast en fiktiv beräkning av skatten på den totala inkomsten för att erhålla progressionseffekten. När alternativ exempt tillämpas ingår däremot inkomsten i beskattningsunderlaget. Om uppgift om den totala inkomsten behövs för att avgöra om en person är berättigad till t.ex. en behovsprövad social förmån finns denna uppgift registrerad vid tillämpning av alternativ exempt till skillnad mot när exempt med progressionsuppräkning tillämpas. Denna möjlighet har emellertid utnyttjats i ringa omfattning och eftersom metoden medförde andra inte avsedda konsekvenser vid beskattningen (minskade underskott t.ex.) som innebar att beskattningsresultatet kunde bli helt annorlunda jämfört med att använda exempt med progressionsuppräkning så frångick man denna metod. Andra länder t.ex. Frankrike använder den vilket framgår av metodartikeln i skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673).

Matching exempt

I vissa avtal tillämpar Sverige också en metod som brukar kallas *matching exempt*. Denna metod används endast då fråga är om skattefrihet för från utlandet erhållen utdelning. Metoden innebär att om källstaten t.ex. på grund av bestämmelser i viss investeringsfrämjande lagstiftning som anges i avtalet, inte tar ut den normala bolagsskatten ska SKV vid bedömningen av om förutsättningar för skattebefrielse föreligger beakta den skatt som skulle ha tagits ut om dessa bestämmelser inte funnits. Bestämmelser om matching exempt är alltid tidsbegränsade och kan efter prövning förlängas. Författningar om t.ex. förlängning av matching exemptregler framgår av de ändringsförfattningar till respektive skatteavtal som anges i förteckningen över skatteavtal i SKV:s publikation Skatte- och taxeringsförfattningarna.

7.3 Creditmetoden

Creditmetoden innebär att man beskattar en utländsk inkomst men medger avräkning från den egna skatten för den skatt som erlagts i utlandet på inkomsten.

Full credit

Om avräkning medges för hela den utländska skatten utan hänsyn till den i bosättningslandet respektive hemviststaten erlagda skatten kallas metoden *full credit (obegränsad avräkning)*.

Ordinary credit

Vid *ordinary credit (vanlig avräkning)* medger bosättningslandet respektive hemviststaten avräkning för utländsk skatt från dess egna skatt med högst så stor del som belöper på den utländska inkomsten, den s.k. *per item-principen*, dvs. avräkningen beräknas för varje inkomst för sig. Vanlig avräkning kan också ske genom att samtliga inkomster och samtliga skatter från ett och samma land beaktas samtidigt, den s.k. *per country-principen*, eller genom att samtliga utländska skatter och samtliga utländska inkomster beaktas samtidigt, den s.k. *overall-principen*. Overall-principen, som är den princip som föreskrivs i AvrL, är den mest förmånliga.

Per item-principen

Per country-principen

Overall-principen

Omvänd credit

Omvänd credit (omvänd avräkning) innebär att källstaten medger avräkning för skatt som erlagts i hemviststaten. Sverige tillämpar denna metod bl.a. i fråga om utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen till personer med hemvist i Spanien. Vid tillämpning av omvänd credit medges avräkning för utländsk skatt på svensk inkomst med högst så stor andel av den svenska skatten som belöper på den i utlandet beskattade svenska inkomsten.

- återbetalning av svensk skatt

Personer bosatta utomlands beskattas med en definitiv källskatt på inkomst av tjänst, SINK. Detta innebär att skattskyldig som beskattas med tillämpning av denna lag och som uppbär inkomst på vilken omvänd avräkning ska tillämpas måste begära återbetalning av det belopp med vilket den svenska skatten ska sättas ned, se 20 § 4 st. SINK. Detta sammanhänger med att någon taxering inte sker av inkomst på vilken SINK är tillämplig.

Matching credit

I vissa svenska skatteavtal med utvecklingsländer finns matching credit-bestämmelser. Dessa bestämmelser innebär att Sverige åtagit sig att avräkna den utländska skatt som skulle ha utgått om inte den andra staten på grund av t.ex. sin lagstiftning om investeringsfrämjande åtgärder befriat det svenska företaget från skatt. Dessa bestämmelser är tidsbegränsade och gäller vanligen under en tioårsperiod från det att respektive avtal ingicks. Efter tidsperiodens utgång sker en prövning av om förutsättningar föreligger för en förlängning. En förlängning kräver riksdagens godkännande.

Enligt svensk policy vid avtalsförhandlingar ska det vara fråga om bestämmelser om skattebefrielse eller skattelindring som syftar till att uppmuntra tillverkning, produktion eller turistnäring och liknande inom den andra avtalsslutande staten för att mat-

ching credit ska komma i fråga. Någon generell matching credit-bestämmelse förekommer således inte i nyare avtal, utan oftast finns en uppräkning av de lagar eller lagrum enligt vilka befrielse eller lindring ska ha skett i den andra avtalsslutande staten. För att matching credit ska medges måste befrielsen eller lindringen ha skett enligt någon av de uppräknade lagarna eller bestämmelserna.

Det förekommer även en annan typ av tidsbegränsade matching credit-bestämmelser med samma syfte, dvs. att med skatteförmåner uppmuntra svenska investeringar i den andra avtalsslutande staten. Dessa bestämmelser innebär avräkning med en i metodartikeln bestämd procentsats som överstiger den i respektive artikel angivna procentsatsen. Ett exempel utgör skatteavtalet med Vietnam (SFS 1994:789) enligt vilket skatten på royalty enligt artikel 12 inte får överstiga 5 procent. I metodartikeln, artikel 22 p. 2 e, förbinder sig dock Sverige att under de första tio åren som avtalet tillämpas medge avräkning med 10 procent från den svenska skatt som belöper på dessa inkomster. Även denna bestämmelse kan förlängas efter prövning. Det är således viktigt vid tillämpning av avtal att läsa metodartikeln i sin helhet för en riktig tillämpning av avtalet.

En matching-creditbestämmelse finns också i 37 kap. 30 § IL. I denna bestämmelse behandlas vissa frågor beträffande tillgångar och förpliktelser knutna till ett fast driftställe i ett annat EG-land som genom fusion eller fission överförs från ett företag i Sverige till ett företag i annan EU-stat. Om de genom fusionen eller fissionen överförda tillgångarna och förpliktelserna blir knutna till en sådan plats i en medlemsstat som enligt skatteavtal är ett fast driftställe eller – om något skatteavtal inte finns – skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade varit tillämplig i den staten ska avräkning för utländsk skatt ske på basis av en fiktiv skatt i den stat där det fasta driftstället finns (37 kap. 30 § 2 st. IL, jfr prop. 1998/99:15 s. 230 f.).

Carry forward

Om avräkningsutrymmet ett år inte förslår till avräkning av samtliga i utlandet erlagda skatter finns möjlighet att senare år medge avräkning för den överskjutande skatten. I sådant fall avräknas denna skatt genom nedsättning av skatt hänförlig till detta senare år, s.k. carry forward. De svenska reglerna om carry forward finns i 11, 16 och 21 §§ AvrL, se nedan under 7.4.2.2 och 7.4.3.

Carry back

Vissa stater – dock inte Sverige – har också möjlighet att medge avräkning viss tid tillbaka i tiden för skatt som inte kunnat avräknas ett senare år, s.k. carry back.

7.4 Ensidiga regler

Efterskänkande av skatt

Vid KL: s tillkomst förutsattes att internationell dubbelbeskattning skulle undvikas genom skatteavtal. Man var emellertid medveten om att dubbelbeskattning skulle kunna uppkomma trots att avtal förelåg och införde därför en möjlighet för regeringen att på ansökan av den skattskyldige, om ömmande omständigheter eller eljest synnerliga skäl föreligger till undvikande eller lindring i dubbelbeskattning, efterskänka statlig inkomst - respektive förmögenhetsskatt. Denna möjlighet, som använts endast i ett fåtal fall, finns kvar (65 kap. 15 § IL respektive 23 § SFL).

7.4.1 Omkostnadsavdrag

Rätten till omkostnadsavdrag (16 kap. 18-19 §§ IL) vid inkomsttaxeringen för utländska allmänna skatter, såväl statliga som kommunala skatter, infördes 1951 (SFS 1951:324) och innebar ett första steg i syfte att mildra verkningarna av internationell dubbelbeskattning genom ensidiga svenska åtgärder. I syfte att tydligare än dittills markera att skatteavtalen och rätten till avdrag för utländsk skatt utgjorde två olika metoder att motverka dubbelbeskattning vilka inte kunde kombineras gjordes vissa redaktionella ändringar år 1966 (SFS 1966:729). En förutsättning för omkostnadsavdrag för utländsk skatt var således att den utländska skatten inte omfattades av ett skatteavtal. Fr.o.m. 1991 års taxering (SFS 1989:1039) har rätten till omkostnadsavdrag dock utvidgats till att gälla även för utländska skatter som omfattas av skatteavtal.

Bestämmelsen om omkostnadsavdrag innebär att betald utländsk skatt ska dras av. Någon valrätt för en skattskyldig som enligt god redovisningssed ska redovisa den utländska skatten som en kostnad, att göra avdrag – helt eller delvis – eller helt avstå från avdrag föreligger inte (RÅ 2002 not. 207).

Vilka har rätt till omkostnadsavdrag för utländsk skatt?

Avdragsrätten tillkommer i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person och inländsk juridisk person samt begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige. Avdrag medges oavsett om fråga är om preliminär eller slutlig skatt, under förutsättning att skatten är att anse som en omkostnad i förvärvskällan.

Vid vilken taxering ska omkostnadsavdrag medges?

1949 års sakkunniga föreslog i sitt betänkande (SOU 1950:35) att avdrag skulle medges för skatter, som under beskattningsåret slutligt erlagts i utlandet, även om dessa inte belöpte på den inkomst som för beskattningsåret togs till beskattning i Sverige. Departementschefen (prop. 1951:171) menade att avdragsrätten principiellt sett borde avse de utländska skatterna på den inkomst som beskattas här det aktuella beskattningsåret, men anslöt sig dock av praktiska skäl till de sakkunnigas förslag. Med hänsyn till att skatten ofta erläggs en lång tid efter det att inkomsten

åtnjutits borde avdragsrätten i princip avse under beskattningsåret erlagda skatter.

Har avdrag medgetts för utländsk preliminär skatt och har den utländska slutliga skatten bestämts till ett lägre belopp ska det belopp som på grund därav återbetalats tas upp som intäkt (16 kap. 18 § IL).

Utländsk särskild skatt

Utländsk särskild skatt, som är hänförlig till förvärvskälla, anses alltid vara omkostnad i förvärvskällan. Det ska dock vara fråga om verklig skatt. Avdrag har vägrats för obligatorisk avgift som erlagts av tjeckisk kammarmusiker till statlig konsertagentur i hemlandet ("Pragokoncert", RÅ 1976 ref. 147, jfr RRK 1973 1:44). Avdrag har också vägrats för avgift till statliga "Bulgariska Konzertdirektion" m.fl. KR-avgöranden.

Allmänna skatter till utländsk stat

För allmänna skatter till utländsk stat medges avdrag om och i den mån skatten är hänförlig till sådan intäkt som är skattepliktig i den andra staten på grund av att den förvärvskälla till vilken intäkten är hänförlig är lokaliserad där. I det fall den skattskyldige är medborgare i den stat från vilken intäkten härrör och denna stat tar ut en högre skatt av sina medborgare än av övriga skattskyldiga är endast den del av skatten som tas ut på grund av att intäkten har källa i den staten avdragsgill. I en dom (meddelad 1991-03-26, mål nr 4449-1988) har KRNSU vägrat avdrag för avgift till Polservice, det polska utrikeshandelsföretaget, med hänvisning till att den erlagda avgiften, 22 procent av den i Sverige erhållna bruttolönen, inte ansetts utgöra utländsk inkomstskatt eller därmed jämförlig allmän skatt utan endast tagits ut på grund av medborgarskap.

Förvärvskällan lokaliserad i utlandet

För vilka skatter medges omkostnadsavdrag?

Skatt till utländsk delstat, provins eller kommun likställs med skatt till utländsk stat. Vidare likställs skatt på förmögenhet, som inte har karaktär av engångsskatt, med inkomstskatt i det fall att omkostnadsavdrag skulle ha medgetts för den skatt som har tagits ut eller skulle ha tagits ut på avkastningen av förmögenheten. SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked (1994-12-19) uttalat följande vad avser rätt till omkostnadsavdrag för förmögenhetsskatter (Vermögensteuer och Gewerbekapitalsteuer) som i Tyskland tagits ut av ett svenskt aktiebolag (S) som bedrev verksamhet från fast driftställe i Tyskland.

> Erlagda utländska skatter anses som avdragsgilla omkostnader om de förutsättningar som anges i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL är uppfyllda. Såvitt gäller de här aktuella skatterna är följande av intresse. Avdrag för allmän utländsk skatt förutsätter enligt tredje stycket första meningen i anvisningspunkten att skatten "hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktig i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla för vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad". Med inkomstskatt likställs enligt andra meningen "skatt på förmögenhet, vartill intäkt som ovan sagts hänför sig" (här bortses från engångsskatter). Enligt

> fjärde stycket föreligger inte rätt till avdrag "för utländsk skatt, om den hänför sig till intäkt som beskattas i den utländska staten och inte medtas vid taxeringen här i riket".
>
> Av citaten från tredje stycket framgår att förmögenhetsskatterna får dras av som omkostnad i Sverige om skattskyldighet för inkomst från den i Tyskland nedlagda förmögenheten föreligger där enligt tysk lagstiftning. Det villkoret är uppfyllt. Den omständigheten att S kan komma att genom särskilt beslut undantas från skyldighet att betala tysk inkomstskatt föranleder inte annan bedömning. Eftersom inkomsten (intäkten) beskattas i Sverige aktualiseras inte någon tillämpning av fjärde stycket.

T.o.m. 1990 års taxering kunde omkostnadsavdrag för utländsk skatt endast medges för skatt som inte omfattades av skatteavtal, se RÅ 1987 ref. 148. Det fordrades därvid inte att dubbelbeskattningen helt skulle kunna undanröjas med tillämpning av avtal, utan det torde ha räckt med att dubbelbeskattningen skulle kunna ha lindrats. När fråga varit om utländsk skatt som erlagts i icke-avtalsland har såväl bestämmelserna om avdrag såsom omkostnad som de interna avräkningsreglerna varit tillämpliga. Som ett led i en strävan att ha samma regler i intern skattelagstiftning för såväl avtalsland som icke-avtalsland gäller numera samma möjligheter till omkostnadsavdrag för utländsk skatt vare sig avräkning medges med tillämpning av AvrL eller skatteavtal.

Den lättnad i beskattningen som erhållits genom omkostnadsavdraget ska beaktas vid avräkningen och minska avräkningsbeloppet (9 § AvrL).

RÅ 2002 not. 207

I RÅ 2002 not. 207 har RR, med samma motivering som SRN, fastställt ett överklagat förhandsbesked angående frågan om avräkning kan medges för en del av den utländska skatten och omkostnadsavdrag för en annan del av den utländska skatten. RR konstaterade därvid att omkostnadsavdrag och avräkning som grundas på samma utländska skatt inte kan kombineras utan att avdrag ska ske för hela den utländska skatten och att hela skatteeffekten av detta avdrag sedan ska återläggas vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 9 § AvrL. Av SRN:s förhandsbesked framgår bl.a. följande:

> Avdragsregeln i punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen innebär att betald skatt skall dras av. Detta följer av den grundläggande avdragsregeln i 20 § första stycket kommunalskattelagen. Någon valrätt för en skattskyldig, som enligt god redovisningssed skall bokföra den utländska skatten som en kostnad, att göra avdrag - helt eller delvis - eller att helt avstå från avdrag kan alltså inte anses föreligga (jfr 24 § kommunalskattelagen). Med hänsyn härtill och till hur sambandet mellan avdrag för och avräkning av utländsk skatt har reglerats i 9 § avräkningslagen finner nämnden att avdraget skall göras först och beräkningen av avräkningsutrymmet (spärrbeloppsberäkningen) därefter. Beräkningen av Bolagets omkostnadsavdrag skall omfatta hela den utländska skatten. Nämnden finner vidare att vid spärrbeloppsberäkningen skall ett belopp återläggas som motsvarar den del av avdraget för utländsk

skatt som avser avräkningsbar utländsk skatt (i detta fall hela avdraget). Angivna synsätt innebär att Bolaget med de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet skall medges lättnad i internationell dubbelbeskattning på sätt närmare anges nedan.

Siffermässiga förutsättningar

Utländsk inkomst före skatt	2 108 053 kr
Utländsk skatt	2 358 438 kr
Sammanlagd beskattningsbar inkomst (bbi) före avsättning till periodiseringsfond (PF) och före avdrag för utländsk skatt	4 783 368 kr
Avdrag för utländsk skatt	2 358 430 kr
Bbi före avsättning till PF	2 424 938 kr
Avsättning till PF (20 %)	484 987 kr
Bbi efter avsättning till PF	1 939 951 kr
Beräkning av spärrbelopp	
Bbi efter avsättning till PF	1 939 951 kr
Återläggning av avdrag för utländsk skatt enligt 9 § avräkningslagen	2 358 430 kr
Bbi för spärrbeloppsberäkning	4 298 381 kr
Svensk skatt för spärrbeloppsberäkning (28 % av 4 298 381)	1 203 547 kr

$$\text{spärrbelopp} \quad \frac{2\,108\,053 \times 1\,203\,547}{4\,298\,381} \qquad 590\,255 \text{ kr}$$

Spärrbeloppsberäkningen leder till att högst 590 255 kr av den utländska skatten kan avräknas mot svensk skatt. Detta belopp skall enligt 9 § andra meningen avräkningslagen minskas med skatteminskningen på grund av avdraget för den utländska skatten. Den utländska skatten uppgår till 2 358 438 kr och skatteminskningen blir då 28 % av detta belopp eller 660 363 kr. Eftersom sistnämnda belopp överstiger spärrbeloppet på 590 255 kr kan någon avräkning inte medges mot svensk inkomstskatt vid 2000 års taxering. Den utländska skatt för vilken avräkning ej medges kan avräknas senare enligt bestämmelserna i 11 § avräkningslagen.

En matching-creditbestämmelse finns också i 37 kap. 30 § IL. I denna bestämmelse behandlas vissa frågor beträffande tillgångar och förpliktelser knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land som genom fusion eller fission överförs från ett företag i Sverige till ett företag i annan EU-stat. Om de genom fusionen eller fissionen överförda tillgångarna och förpliktelserna blir knutna till en sådan plats i en medlemsstat som enligt skatteavtal är ett fast driftställe eller – om något skatteavtal inte finns – skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade varit tillämplig i den staten ska avdrag för utländsk skatt ske på basis av en fiktiv skatt i den stat där det fasta driftstället finns (37 kap. 30 § 2 st. IL, jfr prop. 1998/99:15 s. 230 f.).

Omkostnadsavdrag medges inte för utländsk skatt som är hänförlig till intäkt som undantagits från beskattning här med tillämpning av exemptmetoden (såväl med eller utan progressionsuppräkning som alternativ exempt). I fråga om dessa

metoder se ovan under avsnitt 7.2).

7.4.2 Avräkning

År 1966 infördes i dåvarande 24-28 §§ SIL interna regler om avräkning av utländsk skatt från svensk statlig inkomstskatt. Samtidigt infördes den s.k. ettårsregeln (numera sexmånaders- och ettårsregeln) för att på ett enkelt sätt förhindra internationell dubbelbeskattning av inkomst som förvärvades vid verksamhet i utlandet (denna regel behandlas i avsnitt 2.2.1.1). Reglerna i dåvarande SIL utvidgades genom ändringar år 1982 till att omfatta såväl svensk som utländsk kommunal inkomstskatt och samtidigt flyttades tillämpningen av dessa regler över från LR till taxeringsnämnd. Vidare infördes en overall-princip som blev tillämplig vid såväl intern avräkning som vid avräkning med tillämpning av skatteavtal. De interna avräkningsreglerna överfördes år 1986 till en särskild lag, AvrL, som tillämpades första gången vid 1988 års taxering. Därefter har bl.a. skattereformen och ändringar i reglerna om skattebefrielse för utdelning från utländskt dotterbolag medfört vissa ändringar i AvrL.

7.4.2.1 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt samt fastighetsskatt

Vem har rätt till avräkning enligt AvrL?

En i Sverige bosatt fysisk person, inländsk juridisk person eller en begränsat skattskyldig person som har haft intäkter hänförliga till ett fast driftställe i Sverige har enligt 1 § 1 st. AvrL rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt på intäkt som medtagits vid taxeringen här. Enligt 1 § 2 st. AvrL får fysisk person även tillgodogöra sig avräkning mot statlig fastighetskatt (jfr 14 § 2 st. AvrL vad avser juridisk person). Expansionsfondsskatt räknas som statlig inkomstskatt (1 kap. 3 § 3 p. IL). Svenska värdepappersfonder som vid tillämpningen av IL ska anses som juridiska personer omfattas däremot inte av AvrL. Sådana fonder kan däremot få avräkning med til??lämpning av skatteavtal eftersom de är skattesubjekt och behandlas som en obegränsat skattskyldig juridisk person. Fonden är därmed en person med hemvist i Sverige enligt ett skatteavtal.

Vilka utländska skatter får avräknas

Utländsk skatt på intäkt som undantagits från beskattning här enligt t.ex. sexmånaders- eller ettårsregeln, 3 kap. 9 § IL eller reglerna om skattebefrielse för utdelning, 24 kap. 20-22 §§ IL får inte avräknas, se RÅ85 1:49. Uttrycket medtagits vid taxering har använts för att markera att en utländsk skatt i princip får avräknas

Beskattning i

utlandet p.g.a. att inkomsten har källa där

även om det uppkommer underskott vid den svenska beräkningen av inkomsten i förvärvskällan. Intäkten kan ha föranlett skatt i den andra staten på grund av sättet att beräkna skatten där. Det krävs vidare att intäkten ska ha beskattats i den utländska staten på grund av att intäkten enligt lagstiftningen i det landet anses ha källa där. Blir en person beskattad i en främmande stat endast på grund av sitt medborgarskap i den staten föreligger rätt till avräkning endast i det fall intäkten dessutom anses härröra från den staten, dvs. har källa där. Sker beskattning endast på grund av medborgarskapet får avräkning inte medges. Sådan beskattning sker endast i de stater som tillämpar nationalitetsprincipen.

Samma skattesujekt

RÅ 2001 ref. 46

En i Sverige bosatt eller hemmahörande person kan endast erhålla avräkning för sådan skatt som denne erlagt i utlandet på av honom uppburna inkomster. Det måste således vara fråga om samma skattesubjekt. Avräkning kan därför inte medges om en juridisk person i utlandet beskattas för en inkomst medan delägaren beskattas för samma inkomst i Sverige (se dock avsnitt 7.4.3). Den ekonomiska dubbelbeskattning som därvid uppkommer kan inte lösas med tillämpning av avräkningsreglerna. I ett av RR fastställt förhandsbesked, RÅ 2001 ref. 46, har ett svenskt AB som ägde fastigheter i USA genom bolag som inte var skattesubjekt inte medgetts avräkning för amerikansk inkomstskatt. För att avräkning, enligt AvrL och skatteavtalet med USA ska kunna ske, krävs att det är samma person som haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. Inkomstskatten i USA har utgått på avkastningen av de amerikanska fastigheterna och dessa har ägts av den utländska juridiska personen och inte av AB.

Avräkning från statlig fastighetsskatt

Med hänsyn till att beskattningen av utländska privatbostäder huvudsakligen kommer att ske genom uttag av fastighetsskatt har avräkning från statlig fastighetsskatt integrerats med avräkningen från övriga skatter, 1 § 2 st. AvrL.

Schablon-avräkning med 13 procent

Enligt 1 § 3 st. AvrL medges svenskt företag, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, nedsättning av svensk statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande 13 procent av den skattepliktiga utdelningens bruttobelopp. Det är fråga om en schablonmässig avräkning utan hänsyn till faktiskt erlagd utländsk skatt. Fr.o.m. inkomståret 2004 har bestämmelsen om schablonavräkning upphävts då området för att skattefritt ta emot utdelning på företagsägda andelar utvidgats genom att definitionen av näringsbetingade andelar ändrats fr.o.m den 1 juli 2003. Överskottet i den utländska juridiska personen kan dock komma att beskattas hos den svenska delägaren enligt de s.k. CFC-reglerna. Delägaren medges då avräkning, i enlighet med övriga regler i AvrL, för den inkomstskatt som betalats av den utländska juridiska personen (18-22 §§ AvrL, i deras lydelse enligt SFS 2003:1088).

Avräkning med stöd av skattavtal enl. 4-14 §§ AvrL

Enligt 2 § AvrL föreligger inte rätt till avräkning enligt 1 § 1 st. samma lag om såväl den statliga och den kommunala inkomstskatten som den utländska skatten och den utländska intäkten omfattas av ett skatteavtal. Vidare gäller att rätt till avräkning enligt 1 § 2 st. AvrL inte föreligger om statlig fastighetsskatt omfattas av skatteavtal. Utan denna bestämmelse skulle annars avräkning kunna medges när ett skatteavtal föreskriver exemptmetoden. För intäkter som omfattas av skatteavtal föreligger i stället rätt till avräkning eller undviks eller lindras dubbelbeskattningen på annat sätt med tillämpning av avtal. Sker avräkning med stöd av avtal tillämpas 4-13 §§ AvrL, dvs. AvrL:s bestämmelser om spärrbelopp, i vilken ordning progressionsuppräkning vid exemptmetoden (exempt med progression) och avräkning ska ske, justering för omkostnadsavdrag, tillämpning av overall-principen m.m. Avräkning ska ske i ett samordnat förfarande och på samma sätt oavsett rätt till avräkning föreligger enligt ett avtal eller enligt 1 § AvrL.

Vilken utländsk skatt får avräknas

I 3 § AvrL definieras vad som avses med utländsk skatt (SFS 1996:739). Definitionen får betydelse när det gäller att avgöra vilka skatter som enligt 1 och 2 §§ AvrL får avräknas. Avsikten är att avräkning ska kunna ske dels för belopp som utgör utländsk "skatt", dels för annat belopp som inte utgör "skatt" i egentlig mening. En förutsättning som härvid uppställs vad avser den förstnämnda kategorien, för att en utländsk skatt ska vara avräkningsbar, är att den är erlagd. När det gäller allmän skatt på inkomst krävs vidare att den är slutlig. Avräkning kan således inte medges för preliminär skatt på inkomst. Avräkning av utländsk skatt får ske, förutom för utländska statliga eller delstatliga skatter, också för utländska allmänna lokala inkomstskatter. I lagtexten har detta uttryckts med orden skatt till

lokal myndighet. Enligt departementschefen kan kommentaren till OECD:s modellavtal tjäna till ledning vid tolkning av uttrycket lokal myndighet. I denna kommentar anges delstat, region, provins, "departement", kanton, distrikt, "arrondissement", "Kreis", kommun och sammanslutning av kommuner som exempel på lokal myndighet. Av 5 § AvrL framgår vilka andra belopp än utländsk "skatt" i egentlig mening som är avräkningsbara.

I fråga om den som bedriver luftfart eller sjöfart i internationell trafik får också annan skatt som erlagts i en utländsk stat avräknas i den mån den beräknats med utgångspunkt i frakt- eller biljettintäkter som uppburits i denna stat eller på annat jämförligt sätt.

Avräkning av skatt jämförlig med statlig fastighetsskatt

Uttrycket utländsk skatt i 1 och 2 §§ AvrL inbegriper också skatt jämförlig med den statliga fastighetsskatten och sådan skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på en privatbostad belägen i utlandet. I Frankrike förekommer två fastighetsskatter, taxe foncière och taxe d´habitation. Den förra skatten tas ut på grund av ägandet medan den andra är en skatt på själva boendet. Om ägaren bebor sin utländska privatbostad är han således skyldig att erlägga båda skatterna. I detta fall gör SKV den bedömningen att båda skatterna får anses jämförliga med statlig fastighetsskatt eftersom den svenska skatten kan sägas utgå från ett ägande som samtidigt innefattar en rätt för ägaren att bruka fastigheten eller bostadsrätten. Vid uthyrning däremot är nyttjanderätten skild från ägandet och den taxe d´habitation som en hyresgäst rätteligen ska betala kan inte anses jämförlig med statlig fastighetsskatt och är därför inte avräkningsbar.

RÅ 1997 not. 149

RÅ 1997 not. 149 har medfört ändrad lydelse av 3 § AvrL (SFS 1998:260). Med utländsk skatt avses även skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på fastighet eller på privatbostad i utlandet. Ändringen som trädde i kraft den 1 juli 1998 tillkom för att göra det möjligt att erhålla avräkning för fastighetsskatt på näringsfastigheter mot avkastningsskatten. Se även avsnitt 7.4.2.2.

Slutligen anges i 3 § sista meningen AvrL att också sådana belopp som omfattas av skatteavtalens bestämmelser om "matching credit" respektive det särskilda schablonbelopp som anges i 1 § 3 st. AvrL är att anse som utländsk skatt (SFS 1996:739). Hänvisningen till bestämmelserna i 5 § b) och c) AvrL tillkom för att klargöra att avräkning (t.ex. med stöd av bestämmelserna om carry forward) får ske, dels för belopp som utgör utländsk "skatt", dels för annat belopp som inte utgör "skatt" i egentlig mening.

”Turordning” för avräkning

Enligt 4 § 1 st. AvrL ska avräkning i första hand ske från den statliga inkomstskatten, i andra hand från den statliga fastighetsskatten, och i tredje hand från den kommunala inkomstskatten. Någon inbördes rangordning mellan den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster och den statliga inkomstskatten på kapitalinkomster finns dock inte.

När ska avräkning ske?

I fråga om tidpunkten för avräkning stadgas i 4 § 2 st. AvrL att avräkning från svensk skatt ska ske från den svenska skatt som tas ut på grund av taxering det år då den utländska intäkten, som beskattats i utländsk stat, tas med i beskattningsunderlaget här. Av detta framgår klart att avräkning aldrig får ske för utländsk skatt som utgår på inkomst som inte medtagits vid taxeringen.

Normalt sett föranleder det inga större problem att avgöra vilket år en utländsk intäkt tagits med i det svenska beskattningsunderlaget. Om emellertid ett svenskt skattesubjekt med filial i utlandet har olika beskattningsår i Sverige och utlandet kan problem uppstå. I de skatteavtal som Sverige ingått med andra länder föreskrivs i övergångsbestämmelserna från vilken tidpunkt de nya bestämmelserna ska tillämpas. Avtalsparterna har vid avtalsförhandlingarna inte använt sig av samma formulering, vilket får betydelse för de fall ett företag har brutet räkenskapsår som sträcker sig över både det gamla och det nya avtalet. Som exempel kan nämnas skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673) som beträffande inkomstskatt ska tillämpas på inkomst som uppbärs under det kalenderår som följer närmast efter på det under vilket avtalet har trätt i kraft eller som är hänförlig till räkenskapsår som påbörjats under detta kalenderår (ikraftträdande den 1 januari 1993, tillämpning på inkomst som uppbärs den 1 januari 1993 eller senare). Skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193) ska beträffande skatter på inkomst tillämpas på inkomst som förvärvas från och med januari kalenderåret närmast efter det år då avtalet trädde i kraft (ikraftträdande den 1 november 1994, tillämpning på inkomst som förvärvas den 1 januari 1995 eller senare). Det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) ska i fråga om övriga skatter på inkomst tillämpas på skatter som bestäms för "beskattningsår" som börjar den 1 januari året närmast efter ikraftträdandet eller senare. Det nordiska skatteavtalet har trätt i kraft den 11 maj 1997.

Med ordet "beskattningsår" i skatteavtalet avses från svensk sida det svenska företagets beskattningsår. Eftersom den utländska filialen endast är en gren av det svenska företaget ska samtliga intäkter och kostnader från filialen redovisas i samma förvärvskälla som övriga intäkter och kostnader för det svenska företaget.

När det gäller det nordiska skatteavtalet blir följden av ordet "beskattningsår" i avtalets övergångsbestämmelser att ett företag som har brutet räkenskapsår, t.ex. 1 juli 1997 – 30 juni 1998, inte överhuvudtaget ska beskattas i Sverige vid taxeringen år 1999 för inkomst av rörelse bedriven från fast driftställe i annat nordiskt land. Vilka effekterna blir vid senare års taxeringar kan belysas med följande exempel:

> Ett svenskt aktiebolag (AB S) har ett räkenskapsår som omfattar perioden 1 juli – 30 juni. AB S har en norsk filial vars räkenskapsår i Norge sammanfaller med kalenderåret. För taxeringsåret 2004 redovisar således AB S de intäkter som är hänförliga till perioden den 1 juli 2002 – den 30 juni 2003.

Vid taxeringen år 2004 kommer således intäkter som i Norge är hänförliga till två olika inkomstår (andra halvan av år 2002 och första halvan av år 2003) att tas upp till beskattning i Sverige. Problemet här blir alltså att fastställa hur stor del av den norska filialens inkomster/kostnader samt den därpå belöpande norska inkomstskatten som hänför sig till respektive halvår. Om man för verksamheten i filialen upprättar ett delårsbokslut den 30 juni varje år kommer det att vara möjligt att klart urskilja de norska inkomster/kostnader som ska tas med vid den svenska taxeringen aktuellt beskattningsår samt de norska inkomstskatter som berättigar till avräkning detta beskattningsår. Upprättas inte något delårsbokslut måste en skälighetsbedömning ske (jfr 13 § AvrL). Vid en sådan skälighetsbedömning får man i många fall utgå från att intäkter och kostnader är jämnt fördelade över åren, varför man – i exemplet ovan – vid den svenska taxeringen kan utgå från att såväl 50 procent av den norska filialens inkomster/kostnader som dess norska inkomstskatt belöper på första halvåret och 50 procent på andra halvåret. I ett fall som detta bör dock en kontroll ske om den utländska filialen under de aktuella perioderna haft några extraordinära intäkter eller kostnader som medför att en sådan 50/50 fördelning inte kan göras. Vid avräkningen måste man då justera den på perioden belöpande utländska skatten med beaktande av de extraordinära intäkterna/kostnaderna. Detta kan belysas med följande exempel:

> **Den norska taxeringen:** AB S norska filial redovisade för inkomståret 2002 en beskattningsbar inkomst om 6 000 000 kr och inkomstskatten uppgick till 2 100 000 kr. För inkomståret 2003 var den beskattningsbara inkomsten 5 000 000 kr och inkomstskatten 1 750 000 kr. I den beskattningsbara inkomsten för inkomståret 2003 ingår bl.a. en kapitalvinst om 4 000 000 kr som hänför sig till avyttringen av den fabriksbyggnad där filialen bedriver sin tillverkning.

Byggnaden avyttrades den 8 augusti 2003. Något delårsbokslut har inte upprättats.

Den svenska taxeringen (taxeringsåret 2004): För taxeringsåret 2004 ska AB S redovisa de inkomster som hänför sig till perioden den 1 juli 2002 – den 30 juni 2003. För kalenderåret 2002 härrör filialens inkomster från tillverkningen. Man kan härvid utgå från att inkomsten ska fördelas på så sätt att hälften hänför sig till första halvåret och hälften till andra. Detta innebär att 3 000 000 kr av inkomsten och 1 050 000 kr av skatten ska hänföras till respektive halvår. När det gäller kalenderåret 2003 måste en justering göras med beaktande av kapitalvinsten. Bortsett från kapitalvinsten uppgår filialens inkomster till 1 000 000 kr. Denna inkomst får då fördelas med 50/50 på taxeringsåren 2004 och 2005. Vid taxeringen år 2004 ska alltså 500 000 kr tas upp samt 175 000 kr (1/10) av den norska inkomstskatten för kalenderåret 200-3 hänföras till taxeringsåret 2004.

För taxeringsåret 2004 skulle alltså de till den norska filialen hänförliga inkomsterna, som vid detta taxeringsår ska tas upp till beskattning i Sverige, uppgå till 3 500 000 kr (3 000 000 + 500 000) och de avräkningsbara norska skatterna till 1 225 000 kr (1 050 000 + 175 000).

Det måste i detta sammanhang framhållas att det givetvis inte ska ske två separata prövningar av vilka utländska intäkter som ska tas upp vid respektive års inkomsttaxering och vilka intäkter som ska beaktas vid respektive års avräkning, utan avräkning ska medges det år då den utländska intäkten tagits med vid taxeringen i Sverige. Det är dock av största vikt att denna fördelning så nära som möjligt återspeglar det faktiska skeendet, detta allra helst i samband med att ett nytt skatteavtal blivit tillämpligt om detta medför ett metodbyte från exempt till credit (eller omvänt).

Avräkning från statlig fastighetsskatt ska ske det år då intäkten som beskattats i utlandet tagits med vid taxeringen här. När fråga är om utländsk skatt jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller som beräknas på schablonintäkt eller liknande av privatbostad i utlandet tas dock inte någon intäkt med vid inkomsttaxeringen i Sverige. Avräkning av sådan skatt ska ske från svensk skatt som fastställts på grund av taxering samma år som den utländska skatten fastställts.

Overall-principen

I 5 § AvrL anges att all utländsk skatt för vilken avräkning ska ske och i förekommande fall även matching credit-belopp enligt skatteavtal samt det särskilda schablonbelopp som anges i 1 § 3 st. AvrL ska beaktas samtidigt vid bestämmandet av hur mycket

svensk inkomstskatt som får tas i anspråk. Det är således fråga om summan av de skatter som får avräknas enligt 1 § 1 st. och 2 st. AvrL och den utländska skatt och annat belopp som får avräknas enligt skatteavtal samt det schablonbelopp (13 procent av utdelningens bruttobelopp) för vilket avräkning under vissa förutsättningar får ske vid utdelning från utländskt dotterbolag till svenskt moderbolag.

Anledningen till tillägget och *annat belopp* är att lagstiftaren önskade göra ett förtydligande (SFS 1996:739) då det i vissa fall gjorts gällande att s.k. matching credit och garantiavräkning, som överstiger den faktiska utländska skatten annars inte skulle kunna avräknas med stöd av carry forward-reglerna eller kunna avräknas från avkastningsskatt på pensionsmedel. Eftersom skäl saknas att behandla utländska skatter respektive andra belopp olika framstår det som mer ändamålsenligt att fullt ut jämställa dessa olika belopp som kan avräknas enligt 5 § AvrL.

För att få fram det högsta belopp varmed avräkning får ske ska summan av de avräkningsbara utländska skatterna jämföras med det s.k. spärrbeloppet, dvs. den svenska inkomstskatt som belöper på de utländska inkomsterna (6 § AvrL). Avräkning får sedan ske med det lägsta av dessa båda belopp.

I 6 § AvrL preciseras de inkomster som får beaktas vid spärrbeloppsberäkningen. Det är dels de inkomster på vilka de utländska skatterna tagits ut, dels de inkomster som har källa i utlandet. Det är därvid fråga om inkomst från fast driftställe och fast egendom i utlandet eller utdelning, ränta och royalty. Dessa senare inkomster blir i normalfallet föremål för beskattning i de länder varifrån de härrör. Det är dock inget krav att de har beskattats för att de ska få beaktas vid denna spärrbeloppsberäkning.

Vilka inkomster får beaktas vid spärrbelopps-beräkningen?

De utländska inkomsterna som får beaktas ska i förekommande fall ha minskats med avdragsgilla kostnader enligt svenska regler. I RÅ 2001 ref. 43 har RR tagit upp frågan vilka kostnader som vid spärrbeloppsberäkningen ska dras av från de utländska inkomsterna. RR uttalade att ”Detta innebär emellertid inte att enbart sådana kostnader som direkt avser verksamheten där (i utlandet; SKV:s anm.) skall beaktas utan även kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder”. I samband med avräkning av utländsk skatt blir det således av intresse att utreda om en vid inkomsttaxeringen avdragsgill ”företagsgemensam” kostnad – t.ex. koncernbidrag – helt eller delvis hänför sig till en utländsk inkomst.

Frågan om hur koncernbidrag ska påverka de utländska inkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen är för närvarande föremål för prövning av RR sedan SKV överklagat ett förhandsbesked meddelat den 3 december 2003. Av SRN:s förhandsbesked framgår bl.a. följande:

> Om förutsättningarna enligt 35 kap. IL är uppfyllda skall lämnade koncernbidrag dras av hos givaren enligt 1 § första stycket. De utgör dock i sig inte någon kostnad för intäktsförvärv utan ingår endast som ett led i ett förfarande som möjliggör skattemässig resultatutjämning inom en koncern. De av bolaget lämnade koncernbidragen bör därför inte ses som en kostnad vid beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna (jfr RÅ84 1:14, RÅ 1999 ref. 65 och RÅ 2002 not. 207, vari s.k. sparavdrag, avdrag för underskott i utländska filialer och avdrag för avsättning till periodiseringsfond inte gjordes vid beräkning av de utländska inkomsterna).

SKV har med hänvisning till RÅ 2001 not. 43 överklagat förhandsbeskedet och yrkat att RR ska förklara att de utländska inkomsterna vid spärrbeloppsberäkningen ska reduceras med proportionell del av koncernbidraget.

Förlust på svenska premieobligationer har ansetts utgöra en omkostnad hänförlig till samma förvärvskälla som den vinst som uppkommit vid försäljning av en fastighet i Norge, se RÅ85 1:17. Däremot har det s.k. sparavdraget, ett schablonavdrag som medgavs t.o.m. 1991 års taxering i förvärvskällan inkomst av kapital inte ansetts utgöra kostnad som är hänförlig till utländsk utdelningsinkomst vid tillämpning av skatteavtalet med Danmark (1974:27), se RÅ84 1:14.

SRN har i ett förhandsbesked meddelat den 3 december 2003 uttalat att av värdepappersfond lämnad utdelning inte är en sådan kostnad som vid spärrbeloppsberäkningen ska dras av vid beräkning av den utländska förvärvsinkomsten, utan bara vid beräkning av den sammanlagda förvärvsinkomsten. SRN

motiverade sitt ställningstagande med bl.a. följande:

> När det gäller beräkningen av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst är nämndens uppfattning att med denna inkomst förstås, i fall som det förevarande, den beskattningsbara inkomsten, dvs. intäkter efter avdrag för lämnad utdelning (jfr de i föregående stycke nämnda rättsfallen vari angivna avdragsposter beaktades vid beräkning av de sammanlagda inkomsterna i fråga). För denna uppfattning talar även att en minskning av den sammanlagda förvärvsinkomsten med mindre belopp än lämnad utdelning i princip skulle medföra att avräkning för hela den utländska skatten skulle omöjliggöras eller försvåras och således kunna avhålla en skattskyldig från att utnyttja den i artikel 56 EG stadgade rätten till fria kapitalrörelser (jfr EG-domstolens dom den 12 december 2002 i mål nr C-385/00, de Groot).

Förhandsbeskedet har överklagats av SKV som i första hand yrkat att utdelningen ska behandlas som en kostnad och vid spärrbeloppsberäkningen minska såväl den utländska inkomsten som sammanlagda förvärvsinkomsten. I andra hand har verket yrkat att utdelningsavdraget varken ska påverka den utländska inkomsten eller den sammanlagda förvärvsinkomsten.

Filialunderskotts inverkan på spärrbeloppsberäkningen

I RÅ 1999 ref. 65 har RR fastställt ett av SRN meddelat förhandsbesked som gällde huruvida underskott som uppkommit i ett svenskt företags utländska filial ska inverka på spärrbeloppsberäkningen eller inte. SRN fann att det utländska filialunderskottet inte skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet. SRN motiverade sitt ställningstagande på följande sätt:

> Vid bestämmandet av hur stor del av den svenska inkomstskatten som får tas i anspråk ett visst beskattningsår för avräkning får en skattskyldigs alla utländska inkomster och skatter för detta beskattningsår beaktas samtidigt. I 7 § AvrL har detta såvitt avser de utländska inkomsterna kommit till uttryck genom att den del av den svenska skatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela svenska skatt som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag.
>
> Begreppet "de utländska förvärvsinkomsterna" ersatte begreppet "de utländska inkomsterna" i angivna bestämmelse i samband med 1990/1991 års skattereform (prop. 1990/91:54, SkU 10, rskr. 106, SFS 1990:1443). Anledningen till ändringen var att bestämmelserna om spärrbeloppsberäkningen då måste anpassas bl.a. till att fysiska personers förvärvsinkomster skall sammanräknas och beskattas progressivt medan övrig inkomst (kapitalinkomst) beskattas proportionellt, se angivna prop. s. 288. Avsikten var att bibehålla samma principer som dittills hade gällt för den s.k. overallberäkningen av spärrbeloppet, se samma prop. s. 290 och 339.
>
> När systemet med denna beräkning infördes behandlades frågan om utländska filialunderskott skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet, se prop. 1982/83:14 s. 10-12. Av vad som där anges och där angivna exempel framgår klart att avsikten inte var att utländska filialunderskott skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen i fråga.
>
> Såsom anges i Skattelagskommitténs Betänkande SOU 1997:2 Del II s. 139 (kommentaren till 14 kap. 23 §) kan uttrycket inkomst ibland föran-

> leda tveksamhet om endast överskott avses eller såväl överskott som underskott. Att i detta sammanhang tolka begreppet i strid med klara förarbetsuttalanden, i strid med den uppfattning om tolkningen av angivna bestämmelse som måste ha varit förhärskande sedan systemet med overallberäkningen infördes (se bl.a. Nils Mattsson, Svensk Internationell beskattningsrätt, 11 uppl. s. 166) och i strid med de skattskyldigas intressen låter sig enligt nämndens mening inte göras. En sådan ändring av rättsläget kan enligt nämndens mening endast ske genom lagstiftning av vilken klart framgår att en sådan ändring åsyftas. Den ändring i bestämmelsen som företogs i samband med 1990/91 års skattereform avsågs enligt förarbetena inte ändra principerna för overallberäkningen och bestämmelsens utformning efter företagna ändringar ger enligt nämndens mening inget belägg för att en sådan ändrad tolkning av bestämmelsen ändock skall ske.

I nuvarande skattesystem beskattas intäkter i inkomstslaget kapital med en proportionell skattesats på 30 procent medan förvärvsinkomster som uppbärs av fysisk person beskattas med kommunal inkomstskatt samt med statlig inkomstskatt på 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en skiktgräns på 284 300 kr och ytterligare 5 procent på förvärvsinkomst över 430 000 kr vid taxeringsåret 2004. För att bibehålla samma principer som låg till grund för införandet av overallberäkningen av spärrbeloppet, dvs. att utländska skatteuttag som överstiger respektive understiger det svenska skatteuttaget ska kunna utjämnas oavsett inkomstslag, har en s.k. integrerad metod införts (SFS 1990:1443) för att beräkna spärrbeloppet. Denna metod innebär att man beräknar ett spärrbelopp för kapital och ett för förvärvsinkomster. Dessa båda spärrbelopp läggs därefter ihop och summan av dessa belopp tillsammans med den i Sverige erlagda fastighetsskatten utgör därmed det spärrbelopp som ska jämföras med den utländska skatten. Detta sätt att beräkna spärrbeloppet innebär ett utnyttjande av det avräkningsutrymme som har blivit tillgängligt genom att en utländsk skatt på en utländsk inkomst är lägre än den svenska skatten på samma inkomst för avräkning av utländsk skatt på annan inkomst som är högre än motsvarande svenska skatt. I det fall en skattskyldig uppbär endast kapitalinkomster från utlandet och förvärvskällan kapital utvisar underskott kan någon avräkning inte ske. En avräkning förutsätter i sådant fall att det finns ett överutrymme vid spärrbeloppsberäkningen inom ett annat inkomstslag. Omkostnadsavdrag kan däremot medges. Avräkning kan ske ett senare år enligt reglerna om carry forward.

Vid spärrbeloppsberäkningen ska enligt 7 § 3 st. AvrL de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) ställas i relation till den skattskyldiges sammanräknade inkomst, dvs. hans sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag. En motsvarande beräkning ska också ske

vad avser kapitalinkomster.

Vid tillämpning av AvrL ska spärrbeloppet alltid anses uppgå till minst 100 kr, 7 § 4 st. AvrL.

Spärrbeloppets delbelopp

Spärrbeloppet består således av summan av fyra olika delbelopp. Dessa delbelopp utgörs av,

dels den statliga respektive den kommunala inkomstskatten som hänför sig till utländska förvärvsinkomster,

dels den statliga inkomstskatt som hänför sig till utländska kapitalinkomster,

dels den statliga fastighetsskatt som tagits ut på privatbostad belägen i utlandet, samt

- avkastningsskatten

dels sådan avkastningsskatt på pensionsmedel som betalas av arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken "Avsatt till pensioner" enligt TrL och som tas ut på ett beskattningsunderlag beräknat enligt bestämmelserna i 3 § 1 st. och 5 st. Denna avkastningsskatt ska vid beräkning av spärrbeloppet jämställas med statlig inkomstskatt.

Spärrbeloppsberäkningen kan belysas med följande exempel:

Exempel

Exempel

En person bosatt i Sverige har uppburit följande inkomster efter avdrag för kostnader och schablonavdrag.

Sverige		Utländsk skatt	
(tjänst)	500 000	-	
(kapital)	200 000	-	
Stat A (tjänst)	200 000	50 000	(25 %)
Stat B (kapital)	+ 200 000	+ 80 000	(40 %)
	1 100 000	130 000	

Skatt i Sverige före avräkning:

Tjänst

500 000
+ 200 000

700 000					
- 10 000					
690 000	x	30 %	=	207 000	(kommunalt)
- 284 300					
405 700	x	(20 %)	=	81 140	(statligt)
Summa skatt:				288 140	

Kapital					
200 000					
+ 200 000					
400 000	x	30 %	=	120 000	
Total svensk skatt:					
288 140 + 120 000			=	408 140	kr

Spärrbeloppsberäkningen, som ska göras före avdrag för allmän pensionsavgift, sjöinkomst, fackföreningsavgift och avgift till arbetslöshetskassagörs i två led. En beräkning för progressivt beskattad förvärvsinkomst samt en för kapitalinkomst. Dessa båda spärrbelopp läggs sedan samman och jämförs med den totala utländska skatten. Den svenska skatten sätts därefter ned med det lägsta av beloppen av sammanräknat spärrbelopp och utländsk skatt enligt följande.

Spärrbelopp för tjänsteinkomst: 200 000/700 000 x 288 140 = 82 325 kr. Spärrbelopp för inkomst av kapital: 200 000/400 000 x 120 000 = 60 000 kr. Sammanlagt spärrbelopp: 82 325 + 60 000 = 142 325 kr. Eftersom spärrbeloppet (142 325 kr) överstiger den utländska skatten (130 000 kr) får avräkning ske med hela den utländska skatten. Hela nedsättningen ska därvid göras från den svenska statliga inkomstskatten.

Hade den skattskyldige i exemplet ovan ägt en privatbostad i utlandet, antingen i ett icke avtalsland eller i ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal enligt vilket creditmetoden ska tillämpas på inkomst av fast egendom, skulle den fastighetsskatt som tagits ut på privatbostaden ha lagts till spärrbeloppet och således ökat avräkningsutrymmet.

Nollresultat eller underskott i förvärvskällan

Blir resultatet noll eller uppkommer underskott i den förvärvskälla i vilken den utländska inkomsten ingår vid taxeringen i Sverige har den utländska inkomsten inte påverkat debiteringen av svensk skatt.

RÅ 2001 ref. 43

Såväl talet i täljaren (den utländska inkomsten) som talet i nämnaren (svensk och utländsk inkomst) blir i sådant fall noll, liksom det beräknade spärrbeloppet. I RÅ 2001 ref. 43 redovisade ett AB ett underskott av näringsverksamhet med 46 005 594 kr före förlustavdrag. Bolaget påfördes därför inte någon statlig inkomst-

skatt men debiterades dock statlig fastighetsskatt, skogsvårdsavgift och avkastningsskatt på pensionsmedel. Under beskattningsåret erhöll bolaget royaltyinkomster från Spanien med 15 288 053 kr på vilka inkomster bolaget betalade spansk källskatt med 1 691 476 kr. Bolaget redovisade royaltyn bland de i Sverige skattepliktiga intäkterna utan att göra något omkostnadsavdrag för den i Spanien erlagda skatten och yrkade på avräkning. RR uttalade följande såvitt här är aktuellt:

> Enligt 7 § AvrL skall en beräkning göras av hur stor del av den sammanräknade förvärvsinkomsten som den utländska förvärvsinkomsten utgör. Eftersom det framstår som främmande att säga att ett belopp som är större än ett annat belopp kan utgöra en del av det mindre beloppet får lydelsen av 7 § anses förutsätta att den utländska inkomsten är lägre än den sammanräknade förvärvsinkomsten eller i vart fall inte överstiger denna. I motsatt fall överstiger kvoten mellan inkomsterna 1 och spärrbeloppet således den svenska skatten. Det senare förhållandet saknar emellertid praktisk betydelse eftersom avräkningen ju aldrig kan avse mer än den faktiska skatten. Så länge den sammanräknade förvärvsinkomsten överstiger 0 kan dock ett visst förhållande mellan inkomsterna i fråga beräknas och något hinder mot avräkning kan därför inte anses föreligga. Det kan också framhållas att om den utländska förvärvsinkomsten i ett sådant fall, som RSV hävdar, skall minskas med hänsyn till underskottet, kommer den utländska förvärvsinkomsten att sammanfalla med den sammanräknade förvärvsinkomsten och kvoten således att bli 1.
>
> När det däremot inte finns någon sammanräknad förvärvsinkomst (denna är 0) är det inte längre möjligt att på ett meningsfullt sätt ställa den utländska förvärvsinkomsten mot den sammanräknade förvärvsinkomsten. Ett belopp kan inte utgöra en viss del av ingenting (0). Även här sammanfaller resultatet med det som uppkommer om man, som RSV hävdar, minskar den utländska inkomsten med underskottet av verksamheten i Sverige. Detta innebär visserligen att det uppkommer en tröskeleffekt genom att en mycket liten förändring av inkomsterna kan medföra att en rätt till avräkning av hela den svenska skatten faller bort. Denna effekt – som främst har sin bakgrund i att avkastningsskatten i de nu aktuella fallen beräknas på ett underlag som är svårt att passa in i avräkningslagens system – är emellertid en fråga för lagstiftaren. Regeringsrätten finner med hänsyn till det anförda att förutsättningar saknas för att bolaget skall ha rätt att avräkna den utländska skatten taxeringsåret 1992. RSV:s talan skall därför bifallas.

Genom domen är det klarlagt dels att förutsättningar för att medge avräkning saknas om den sammanräknade inkomsten är 0, dels att den utländska förvärvsinkomsten vid spärrbeloppsberäkningen aldrig kan överstiga den sammanlagda förvärvsinkomsten. Eftersom spärrbeloppet alltid ska uppgå till minst 100 kr kan i dessa fall avräkning medges med 100 kr. Se även RÅ85 1:17. Med beaktande av att omkostnadavdrag måste göras och att skatteeffekten av detta avdrag ska reducera såväl spärrbeloppet som avräkningsbar utländsk skatt medför detta att det endast i undantagsfall kan bli aktuellt med någon avräkning.

Proportionering av skattereduktion

Har den skattskyldige erhållit skattereduktion enligt bestämmelserna i 65 kap. 9-12 §§ IL ska enligt 7 § AvrL, vid beräkningen

för underskott av kapital

av spärrbeloppet, en sådan skattereduktion anses ha skett från statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt respektive statlig fastighetsskatt med så stor del av reduktionen som respektive skatt utgör av det sammanlagda beloppet av nämnda skatter före sådan reduktion. Vidare föreskrivs att motsvarande proportionering ska göras i de fall då den skattskyldige har att erlägga fastighetsskatt såväl för fastighet i Sverige som för privatbostad i utlandet.

Exempel

Exempel

En skattskyldig har erlagt 80 000 kr i kommunal inkomstskatt, 20 000 kr i statlig inkomstskatt samt 20 000 kr i statlig fastighetsskatt, varav 10 000 kr belöper på fastighet i utlandet. Skattereduktion erhålls med 18 000 kr. Därvid anses den kommunala inkomstskatten ha reducerats med 80 000/120 000 x 18 000 = 12 000 kr och den statliga inkomstskatten med 20 000/120 000 x 18 000 = 3 000 kr, samt den statliga fastighetsskatten med 20 000/120 000 x 18 000 = 3 000 kr, varav 10 000/20 000 x 3 000 = 1 500 kr anses belöpa på fastigheten i utlandet.

Denna proportionering får betydelse för hur stor nedsättning som kan komma i fråga från respektive skatt samt även för beräkning av spärrbeloppet. Detta innebär att proportioneringen ska ske före spärrbeloppsberäkningen.

Turordning i fråga om exemptmetoder respektive creditmetod

När alternativ exempt och avräkning ska tillämpas vid samma taxering tillämpas alternativ exempt först, 8 § AvrL. Alternativ exempt innebär som ovan nämnts att viss inkomst enligt bestämmelse i skatteavtal ska undantas från beskattning men medtagas vid taxeringen. Vid spärrbeloppsberäkningen enligt 6 § AvrL ska varken den svenska skatt som enligt avtalet belöper på den undantagna utländska inkomsten eller den utländska inkomsten som ska undantas från beskattning i Sverige tas med. Det betyder att nedsättning av svensk inkomstskatt med alternativ exempt sker före avräkning. Skulle dessutom exempt med progressionsuppräkning tillämpas ska sådan beräkning göras allra först.

Omkostnadsavdraget vid avräkning

Enligt 9 § AvrL ska spärrbeloppsberäkningen ske utan hänsyn till att omkostnadsavdrag erhållits för den utländska skatt som ska avräknas. Det belopp varmed avräkning därefter ska ske ska dock minskas med hela det belopp varmed den statliga och den kommunala inkomstskatten har minskats genom det erhållna avdraget.

Exempel

Exempel

Ett svenskt företag har, förutom inkomster från Sverige, in-

komster från två utländska stater A och B.

Inkomst i Sverige	200 000 kr
Inkomst i stat A	100 000 kr
Inkomst i stat B	50 000 kr

Statlig inkomstskatt tas i Sverige ut med 28 %. Skatt har erlagts i stat A med 48 000 kr och i stat B med 12 000 kr. Bolaget har enligt god redovisningssed gjort omkostnadsavdrag med 60 000 kr.

Taxering och skatteberäkning

	Med omkostnadsavdrag	Utan omkostnadsavdrag
Sverige	200 000	200 000
A	52 000	100 000
B	+ 38 000	+ 50 000
Beskattningsbar inkomst	290 000	350 000
Skatt	84 000	98 000

Skattelindring genom omkostnadsavdrag: 98 000 - 84 100 = 13 900 kr. Spärrbeloppsberäkning görs utan hänsyn till erhållet omkostnadsavdrag: 150 000/350 000 x 98 000 = 41 999 kr. Avräkningsbara skatter: 48 000 + 12 000 = 60 000 kr. Avräkning får ske med högst 41 999 kr. Detta belopp ska dock justeras med hänsyn till den skattelindring som erhållits genom omkostnadsavdraget. Det belopp varmed nedsättning ska ske blir därmed 41 999 - 13 900 = 28 099 kr.

Intäktsberäkning för rederier och luftfartsföretag

I 10 § AvrL finns en speciell regel för beräkning av utländsk intäkt för rederier och luftfartsföretag. Enligt denna regel får, på begäran av den skattskyldige, den nettointäkt som ska anses härröra från en viss utländsk stat beräknas som den del av den skattskyldiges hela inkomst från rederi- eller luftfartsrörelsen som de i den utländska staten uppburna frakt- och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag. Om den nettointäkt som ska anses härröra från utländsk stat enligt en sådan beräkning blir större än den verkliga nettointäkten från den utländska staten, leder det till att spärrbeloppet blir större.

Carry forward

Skattereformen har medfört sänkta skattesatser för såväl fysiska som juridiska personer och minskade reserveringsmöjligheter för företagen. Detta har i sin tur påverkat möjligheterna att ett visst beskattningsår erhålla avräkning för hela den avräkningsbara utländska skatten. 11 § AvrL ger därför en möjlighet till avräkning av sådan i 3 § AvrL angiven utländsk skatt som ett visst år

inte rymts inom spärrbeloppet, s.k. carry forward. Överstiger de utländska skatterna ett visst år det framräknade spärrbeloppet får detta överskjutande belopp avräknas senast det tredje året därefter, men endast till den del det ryms inom det vid det senare året framräknade spärrbeloppet. Observera härvid att avräkning i dessa fall medges med det lägsta av följande två belopp, nämligen spärrbeloppet och den för året avräkningsbara utländska skatten plus överskjutande belopp hänförliga till de tre föregående åren. Detta kan belysas med följande exempel:

Exempel

Exempel

A har för innevarande år erlagt en avräkningsbar utländsk skatt om 150 000 kr. Det för året framräknade spärrbeloppet är 247 000 kr. För de tre föregående åren har A överskjutande belopp som uppgår till 35 000 kr, 27 000 kr och 55 000 kr. Den sammanräknade avräkningsbara utländska skatten uppgår således till 267 000 kr (150 000 + 35 000 + 27 000 + 55 000). Då spärrbeloppet är lägre än detta belopp medges avräkning med 247 000 kr.

Om avräkning ett visst år yrkas för skatt hänförlig till olika år ska avräkning ske i kronologisk ordning. Utländska skatter hänförliga till tidigare år avräknas före sådana skatter hänförliga till senare år. Sett i förhållande till föregående exempel innebär detta följande:

A medges avräkning för alla "gamla" överskjutande belopp med sammanlagt 117 000 kr (35 000 + 27 000 + 55 000). Efter detta återstår ett avräkningsutrymme om 130 000 kr (247 000 - 117 000). Ett "nytt" överskjutande belopp om 20 000 kr (150 000 - 130 000) avseende den till innevarande år hänförliga utländska skatten uppkommer därvid. Detta belopp kan sedan utnyttjas under de tre efterföljande åren.

Skatteeffekten av omkostnadsavdrag som medgetts ett år måste återföras när reglerna om carry forward tillämpas första gången på någon del av de i omkostnadsbeloppet ingående skatterna. Detta gäller även om bara en del av dessa skatter kan avräknas det året.

Matching credit-bestämmelser

Enligt 12 § AvrL ska de bestämmelser i skatteavtalen som ger den skattskyldige rätt till större nedsättning än vad som följer av AvrL beaktas. Denna bestämmelse tar sikte på de matching credit-regler som finns i vissa avtal.

Utredning om erlagd utländsk skatt

Det ankommer på den skattskyldige att lämna den utredning som behövs för att avräkning ska kunna medges, 13 § AvrL. Det gäller då främst kvitto på erlagd utländsk skatt, men också redogörelse för de kostnader som är hänförliga till den utländska intäkten eftersom det är intäkten efter kostnadsavdrag som utgör täljaren vid spärrbeloppsberäkningen. Om den skattskyldige har visat att förutsättningar för avräkning föreligger men inte kan lämna samtliga uppgifter som krävs för tillämpning av bestämmelserna i AvrL, får avräkning medges med skäligt belopp.

Avräkning med skäligt belopp

När carry forward-bestämmelserna tillämpas får dock avräkning bara medges för sådant avräkningsbart överskjutande belopp vars storlek den skattskyldige kan visa.

Har den i utlandet erlagda skatten satts ned efter det att avräkning medgetts är den skattskyldige enligt 15 kap. 8 § LSK skyldig att anmäla detta till SKV. En sådan anmälan ska göras inom tre månader efter det att den skattskyldige fick del av det beslut genom vilket den utländska skatten satts ned. Till anmälan, som ska göras på blankett SKV 2705, ska fogas det utländska beslutet eller en kopia av detta.

Har den utländska skatten satts ned ska också den i Sverige medgivna avräkningen justeras i enlighet med nedsättningen. Av bestämmelserna i 4 kap. 17 § 3 p. och 4 kap. 20 § 1 st. TL framgår när en justering av avräkningen senast kan ske i fall då den utländska skatten satts ned.

7.4.2.2 Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel

Nedsättningsberättigad krets i 14 § 1 st. AvrL

I 14 § AvrL finns vissa särregler avseende

- svenska livförsäkringsföretag,
- utländska livförsäkringsföretag, som bedriver försäkringsrörelse här genom etablering,
- understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,
- pensionsstiftelse enligt TrL samt
- i Sverige bosatt innehavare av individuellt pensionssparkonto.

Nu nämnda subjekt har rätt till nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel. Avkastningsskatten är utformad som en med statlig inkomstskatt likartad skatt och torde därför omfattas av merparten av våra nu gällande skatteavtal.

Erlagd utländsk skatt

Avräkning från avkastningsskatt får dock endast ske i fall då den skattskyldige har erhållit avkastning som enligt AvPL medtagits i skatteunderlaget här och att denna avkastning på den skattskyldi-

ges tillgångar i utlandet beskattats i en utländsk stat. Avräkningen ska ske från den avkastningsskatt som utgår på grund av taxering det år då den avkastning som beskattats i den utländska staten tagits med vid den svenska taxeringen.

Nedsättning enligt AvPL

Enligt 10 a § AvPL har skattskyldig som avses i 2 § 1 st. 7 p. samma lag rätt till *nedsättning* av skatten på försäkring med belopp som motsvarar den utländska skatt hänförlig till försäkringen som försäkringsgivaren eller den skattskyldige har betalat. Nedsättning enligt denna bestämmelse i AvPL medges endast om rätt till avräkning för den utländska skatten enligt AvrL saknas (se avsnitt utländska livförsäkringar).

För sådan skattskyldig, som anges i 14 § 1 st. AvrL, gäller att det är den utländska skatten som erlagts under kalenderåret närmast före beskattningsåret som får avräknas. I specialmotiveringen till 14 § i prop. 1992/93:187 s. 216 sägs att:

> Skälen till detta är *dels* att avkastningsskatt beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid beskattningsårets ingång då de utländska skatter som kommer att erläggas senare under beskattningsåret ännu inte är kända och *dels* att denna ordning framstår som rimlig eftersom den utländska avkastning som erhållits under året före beskattningsåret och som de utländska skatterna hänför sig till kommer att, efter avdrag för sådana skatter, ingå i kapitalunderlaget för beräkningen av avkastningsskattens storlek.

RÅ 1997 not. 149

Genom lagändring (SFS 1996:739) har definitionen av utländsk skatt i 14 § 1 st. AvrL utmönstrats då det enligt förarbetsuttalanden ansågs obehövligt med denna föreskrift eftersom definitionen av utländsk skatt i 3 § ska gälla för hela AvrL och inte som dittills bara de inledande paragraferna i lagen. I RÅ 1997 not. 149, där frågan bl.a. gällde avräkning av utländsk fastighetsskatt på näringsfastighet mot svensk avkastningsskatt, konstaterade RR att detta överhuvudtaget inte var möjligt från 1998 års taxering. Detta har föranlett en lagändring (SFS 1998:260) där 3 § AvrL förtydligats så att den numera omfattar "skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad".

Samma förutsättning som anges i 1 § AvrL - att en i Sverige bosatt eller hemmahörande person endast kan erhålla avräkning för sådan skatt som denne erlagt i utlandet på av honom uppburen inkomst - gäller även vid tillämpning av 14 § AvrL. Angående avräkning av amerikansk inkomstskatt som erlagts av svenskt AB på andel i delägarbeskattad utländsk juridisk person mot avkastningsskatt, se avsnitt 7.4.2.1 ovan.

I ett ärende om förhandsbesked ägde ett svenskt bolag (S) näringsfastigheter i USA via ett s.k. limited partnership. Besked

önskades om den amerikanska fastighetsskatten som erlades av partnershipet fick avräknas mot den avkastningsskatt som S hade att erlägga. SRN beslutade att S inte fick avräkna den amerikanska fastighetsskatten.

I RÅ 1999 not. 290 fastställdes SRN:s förhandsbesked med följande motivering (jfr RÅ 1997 not. 149):

> Enligt 14 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL) har S genom avräkning av utländsk skatt rätt att erhålla nedsättning av avkastningsskatten på pensionsmedel. Avräkning skall därvid ske för utländsk skatt som erlagts under kalenderåret närmast före beskattningsåret och som belöper på avkastning - på den skattskyldiges utländska tillgångar - som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget för ifrågavarande beskattningsår. Med ”utländsk skatt” avses enligt 3 § AvrL i dess lydelse enligt SFS 1998:260 bl.a. skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad. De i USA för fastigheterna erlagda skatterna utgör således sådan utländsk skatt för vilken avräkning i princip numera kan medges från avkastningsskatten.
>
> Som förutsättning för avräkning enligt 14 § AvrL får emellertid anses gälla att den som har påförts avkastningsskatt också är den som är skattskyldig för den utländska skatt för vilken avräkning begärs (jfr 1 § samma lag där ett motsvarande identitetskrav har kommit till uttryck i första stycket b). Såvitt framgår av handlingarna i målet är denna förutsättning inte uppfylld i förevarande fall.

Arbetsgivare som avses i 14 § 2 st

Arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken "Avsatt till pensioner" enligt 5 § TrL och som anges i 14 § 2 st. AvrL, har rätt till avräkning av utländsk skatt genom nedsättning av avkastningsskatten till den del den statliga inkomstskatten, den statliga fastighetsskatten och den kommunala inkomstskatten sammanlagt understiger vad som får avräknas enligt 1-13 §§ AvrL. Att sådan skattskyldig behandlas enligt de allmänna reglerna i 1-13 §§ AvrL beror på att någon utländsk skatt i detta fall aldrig kan vara direkt hänförlig till underlaget för beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel. Sådan avkastningsskatt som erläggs av arbetsgivare ska dessutom jämställas med statlig inkomstskatt vid beräkning av spärrbeloppet enligt 7 § AvrL. För sådan skattskyldig gäller alltjämt overall-principen och inte bestämmelserna i 15 § AvrL. Reglerna i 16 och 17 §§ AvrL gäller inte heller för sådan skattskyldig utan i stället tillämpas bestämmelserna i 12 och 13 §§ AvrL.

Spärrbeloppet, per item-principen

I 15 § AvrL beskrivs hur spärrbeloppet ska beräknas i fråga om dem som omfattas av 14 § 1 st. AvrL. I specialmotiveringen i prop. 1992/93:187 s. 216 f. till införandet av denna paragraf anförs följande:

> Utgångspunkten är att spärrbeloppet utgörs av den avkastningsskatt som

hänför sig till avkastningen på de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget och som därigenom påverkar avkastningsskattens storlek.

Eftersom utländska skatter på avkastningen, som normalt sett tas ut löpan de på faktisk avkastning under året allteftersom tillgångarna genererar avkastning, skall avräknas från en svensk skatt som beräknas på en fiktiv avkastning baserad på tillgångarnas värde en viss given dag varje beskattningsår, erfordras vissa specifika regler för detta ändamål. Det har därför föreskrivits i tredje meningen i första stycket att avkastningsskatten före avräkning skall multipliceras med ett bråktal där täljaren består av ett belopp motsvarande värdet av de utländska tillgångarna och nämnaren består av ett belopp motsvarande värdet av i kapitalunderlaget ingående totala tillgångar, allt i förekommande fall beräknat före avdrag för finansiella skulder. Nämnaren kommer härigenom alltid att motsvara kapitalunderlaget före avdrag för de finansiella skulderna vid beskattningsårets ingång.

Beträffande täljaren har emellertid i sista meningen föreskrivits att såsom värdet av utländska tillgångar skall endast anses ett värde motsvarande det kapital som den skattskyldige under hela kalenderåret närmast före beskattningsåret har haft placerat i utländska tillgångar. I de fall då storleken av den skattskyldiges utländska tillgångar har ändrats under året kommer därför endast det lägsta värde som de utländska tillgångarna uppgått till under året att beaktas vid spärrbeloppsberäkningen.

Spärrbeloppet utgörs således av den avkastningsskatt som hänför sig till de utländska tillgångarna. För att beräkna beloppet av denna avkastningsskatt krävs att den totala avkastningsskatten multipliceras med ett på särskilt sätt beräknat, i 15 § AvrL angivet, bråktal med hänsyn till att avkastningen i de flesta fall beräknats på olika sätt i Sverige (fiktiv) och i utlandet (reell).

Carry forward

Om avräkning inte kan medges för hela avkastningsskatten får enligt 16 § AvrL överskjutande belopp avräknas ett senare år, carry forward, dock senast det tredje beskattningsåret därefter. Sådan carry forward får dock endast medges med högst det spärrbelopp som detta senare år beräknats enligt 15 § AvrL, dvs. spärrbeloppet för avkastningsskatt beräknat enligt per item-principen (jfr exempel 5 ovan).

Utredning om erlagd utländsk skatt

Det ankommer på den skattskyldige att lämna sådan utredning som behövs för att avräkning av utländsk skatt ska kunna ske. När det gäller individuellt pensionssparande är det pensionsspar-institutet som ska lämna den utredning som är nödvändig.

7.5 Skatteavtal

I skatteavtalen används olika varianter av såväl exemptmetoden

som creditmetoden för att förhindra dubbelbeskattning. Oftast innehåller ett och samma avtal både metoderna.

7.5.1 Exemptmetoden

I nyare avtal förekommer exemptmetoden mera sparsamt på svensk sida. Den används dock när det gäller att undanröja dubbelbeskattning av inkomst av offentlig tjänst och utdelning till svenskt moderbolag från utländskt dotterbolag. Beträffande utdelningsinkomsten gäller full exempt (hel befrielse).

Progressions-uppräkning?

När det gäller exemptmetoden är det viktigt, som ovan påpekats (se avsnitt 7.2) att undersöka om man från svensk sida ska til??lämpa förbehållet om progressionsuppräkning eller om man beträffande viss inkomst eller förmögenhet avstått från denna möjlighet genom att underlåta att föreskriva detta i lagen om skatteavtal.

Exemptmetoden ska tillämpas även i det fall den utländska staten inte utnyttjar sin rätt att beskatta den inkomst som enligt avtalet ska undantas från beskattning i Sverige. Endast i det fall det i avtalet finns inskrivet en regel som återför beskattningsrätten till den stat som undantagit inkomsten från beskattning i det fall den andra staten inte kan beskatta enligt sin interna lagstiftning (s.k. subject to tax-regel), får beskattning ske i exemptstaten, se t.ex. artikel 26 i skatteavtalen mellan de nordiska länderna (SFS 1996: 1512). Subject to tax-regler återför i de flesta fall beskattningsrätten till den skattskyldiges hemviststat.

7.5.2 Creditmetoden

Tillämpning av 4 - 13 §§ AvrL

Creditmetoden är numera huvudmetod i de svenska skatteavtalen. I skatteavtalen föreskrivs ofta en per item-princip vid tillämpning av creditmetoden. Eftersom ett skatteavtals beskattningsregler endast ska tillämpas i den mån de medför inskränkning av den skattskyldighet som annars skulle föreligga här och en tillämpning av avtalets regler i sådant fall skulle bli mindre förmånlig ska avräkning med stöd av skatteavtal ske med tillämpning av 4-13 §§ AvrL. I nyare avtal sker en direkt hänvisning till AvrL:s bestämmelser.

Avräkning enligt avtal kan endast ske för sådana skatter som omfattas av avtalet. Skatter som inte omfattas av avtalet kan dock avräknas enligt AvrL om förutsättningar för sådan avräkning i övrigt är uppfyllda. Nedsättning av svensk skatt genom avräkning kan inte heller ske från andra svenska skatter än sådana som omfattas av respektive avtal. Detta gäller i många fall t.ex. den statliga fastighetsskatten.

Avräkning av utländsk skatt kan inte heller ske med högre belopp

än som den andra staten har rätt att ta ut enligt skatteavtalet. Har den andra avtalsslutande staten tagit ut ett högre belopp i strid med avtalet kan avräkning inte medges med detta högre belopp även om utrymme finns, se RÅ79 1:47 som gällde avräkning för skatt på royalty från Brasilien och Spanien som tagits ut med högre belopp än det i respektive avtal angivna 15 respektive 5 procent på royaltyns bruttobelopp.

Däremot kan det i avtalet vara föreskrivet att avräkning ska ske med ett högre belopp än som faktiskt tas ut eller med det belopp som skulle tagits ut om inte bestämmelser i den andra avtalsslutande statens interna rätt skattebefriade en viss inkomst, s.k. matching credit. Sådana bestämmelser i avtal måste givetvis respekteras. Detta framgår också av 12 § AvrL.

Avräkning av förmögenhetsskatt

I AvrL finns inga regler om avräkning från svensk förmögenhetsskatt. För att avräkning ska kunna komma i fråga från den svenska förmögenhetsskatten krävs därför bestämmelser i ett skatteavtal. Avräkning sker i sådana fall med tillämpning av per item-principen. Är viss förmögenhet som innehas av person med hemvist i Sverige undantagen från beskattning här genom bestämmelse i skatteavtal måste undersökas om progressionsuppräkning ska ske. Ett flertal skatteavtal omfattar inte förmögenhetsskatten. Detta beror oftast på att den andra avtalsslutande staten inte tar ut någon förmögenhetsskatt. I sådana fall uppkommer inte heller någon dubbelbeskattning.

8 Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m.

OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet; januari 2003.
Sveriges skatteavtal; se förteckning i SKV:s Skatte- och taxeringsförfattningar.

8.1 Inledning

Skatteavtalen har främst till syfte att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Ett annat från svensk synpunkt viktigt syfte med avtalen är att uppmuntra investeringar mellan de avtalsslutande staterna. Detta sker oftast genom att staterna ömsesidigt avstår från skatteanspråk genom att i avtalen föreskriva låga källskatter på utdelning, ränta och royalty samt att undanta vissa inkomster från beskattning. För att uppmuntra till investeringar i utvecklingsländer erbjuder skatteavtalen med sådana stater regelmässigt möjligheter att genom matching credit eller matching exemptbestämmelser, under vissa förutsättningar, utnyttja s.k. tax incentives.

OECD gör i p. 7 i kommentarerna till artikel 1 i modellavtalet vissa generella uttalanden om syftet med skatteavtal.

Syftet med skatteavtal

Syftet med dubbelbeskattningsavtal är att främja utbytet av varor och tjänster, kapitalrörelser och arbetskraftens rörlighet genom att undanröja internationell dubbelbeskattning. Avtalen får emellertid inte underlätta skatteundandragande eller skatteflykt. Skattskyldiga har visserligen möjlighet, bortsett från dubbelbeskattningsavtal, att utnyttja skillnaderna i skattenivåer mellan stater och de skatteförmåner som de olika staters skattelagstiftning erbjuder, men det ankommer på staterna i fråga att i inhemsk lagstiftning införa bestämmelser för att motverka eventuella kringgångsmanövrer. Dessa stater kommer då att i sina bilaterala dubbelbeskattningsavtal vilja behålla rätten att tillämpa de bestämmelser av detta slag som finns i inhemsk lagstiftning.

Genom bestämmelserna i skatteavtalen fördelas beskattningsrätten på ett skäligt sätt mellan de avtalsslutande

staterna och därigenom underlättas – såsom anförts i kommentarerna till OECD:s modellavtal – utbytet av varor, tjänster och kapital. Andra och lika viktiga syften med skatteavtalen är att utöka samarbetet mellan skatteadministrationerna i de avtalsslutande staterna för att genom utbyte av information åstadkomma en samordnad tillämpning av avtalen och förhindra skatteflykt. Dessa senare syften tillgodoses också genom särskilda handräckningsavtal.

OECD har beslutat att modellavtalet ska revideras kontinuerligt. De senaste ändringarna härrör från januari år 2003 och en ny uppdatering planeras ske under år 2005. Bestämmelserna i resp. artikel kommenteras i detta kapitel ur svensk synvinkel, dvs. samspelet mellan avtalsbestämmelserna och svensk intern rätt.

8.2 Skatteavtalens inkorporering med svensk rätt m.m.

Inkorporering av internationella avtal

Det finns inga speciella bestämmelser om hur internationella konventioner ska införlivas med svensk rätt. I praktiken godkänns skatteavtalen av riksdagen efter proposition och införlivas i svensk skattelag genom en lag om dubbelbeskattningsavtal. Detta innebär att den autentiska avtalstexten blir direkt tillämplig som svensk lag. Detta framgår också klart av 1 § i aktuell lag om dubbelbeskattningsavtal.

Att skatteavtalets bestämmelser bara är tillämpliga i den mån de begränsar den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga anges vanligtvis i resp. inkorporationslags 2 §. Skatteavtalen ger således aldrig Sverige en beskattningsrätt som inte redan föreligger enligt bestämmelserna i intern svensk rätt, t.ex. IL, KupL, SINK, A-SINK och SFL. Har Sverige genom avtal erhållit en rätt att beskatta en viss inkomst som är skattefri enligt svenska interna bestämmelser får en sådan rätt, som ovan nämnts, inte utnyttjas. I vissa andra stater kan dock ett skatteavtal utvidga beskattningsrätten.

Tillämpnings-tidpunkt

Med hänsyn till att det vid den tidpunkt då lagen om dubbelbeskattningsavtal antas av riksdagen normalt inte är möjligt att avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft, föreskrivs i ikraftträdandebestämmelserna att lagen ska träda i kraft den dag regeringen bestämmer. Så snart avtalet trätt i kraft, genom ratifikation eller notväxling, utfärdar regeringen en förordning med bestämmelser som reglerar från vilken tidpunkt det aktuella avtalet ska tillämpas.

8.3 OECD och dess modellavtal

Historik

Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har sin upprinnelse i OEEC, som bildades år 1948 för att administrera Marshallplanen. Då behovet av samarbete kvarstod när denna stödinsats avslutades grundades år 1961 OECD av 20 I-länder. OECD är en Paris-baserad mellanstatlig organisation i vilken följande 30 stater f.n. är medlemmar (inom parentes anges när ratifikationsinstrumentet deponerades):

- Amerikas Förenta Stater (12 april 1961),
- Australien (7 juni 1971),
- Belgien (13 september 1961),
- Danmark (30 maj 1961),
- Finland (28 januari 1969),
- Frankrike (7 augusti 1961),
- Grekland (27 september 1961),
- Irland (17 augusti 1961),
- Island (5 juni 1961),
- Italien (29 mars 1962),
- Japan (28 april 1964),
- Kanada (10 april 1961),
- Korea (12 december 1996),
- Luxemburg (7 december 1961),
- Mexiko (18 maj 1994),
- Nederländerna (13 november 1961),
- Norge (4 juli 1961),
- Nya Zeeland (29 maj 1973),
- Polen (22 november 1996),
- Portugal (4 augusti 1961),
- Schweiz (28 september 1961),
- Slovakien 14 december 2000),
- Spanien (3 augusti 1961),
- Storbritannien och Nordirland (2 maj 1961),
- Sverige (28 september 1961),
- Tjeckien (21 december 1995),
- Turkiet (2 augusti 1961),
- Tyskland (27 september 1961),
- Ungern (7 maj 1996), och
- Österrike (29 september 1961).

Huvudsakligt mål

OECD:s huvudsakliga mål är att genom analys och utbyte av erfarenheter stimulera till långsiktig ekonomisk tillväxt och

sysselsättning samt en vidgad världshandel.

Arbetet i OECD övervakas av ett råd (the Council) som är sammansatt av deltagare från alla medlemsstater. Verksamheten förestås av en generalsekreterare och fyra ställföreträdande generalsekreterare. Arbetet inom OECD, som ofta publiceras, bygger på diskussioner mellan medlemsstaterna, vilka sänder flera tusen experter och policymakers per år för att delta i möten i särskilda kommittéer och grupper inom över 200 olika ämnesområden, bl.a. skatteområdet.

Arbetsgrupperna

Inom skatteområdet finns en skattekommitté (Committe on Fiscal Affairs; CFA), fyra permanenta arbetsgrupper (Working Parties; WP:s) samt ett antal särskilda projektgrupper. De fyra permanenta arbetsgrupperna och deras arbetsområden är:

- **WP1**; OECD:s modellavtal m.m.,
- **WP2**; skattepolitikens sociala och ekonomiska effekter,
- **WP6**; beskattning av multinationella företag, samt
- **WP8**; skatteflykt och skatteundandragande.

WP1

WP1:s huvuduppgift är att löpande se över OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, det s.k. modellavtalet. Frågor som för närvarande är föremål för WP1:s granskning är bl.a. fast driftställebegreppet, bestämmelserna om pension och avdragsrätt för pensionspremier samt anställdas aktieoptioner. Arbetsgruppen ser även på frågan om kommentarernas ställning som tolkningsinstrument. WPl har också regelbundna sammanträffanden med icke-medlemsstater för att diskutera avtalsfrågor och tolkningar av modellavtalets bestämmelser. SKV deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.

WP2

WP2 sammanställer den skattestatistik som OECD publicerar. Statistiken avser bl.a. genomsnittlig skattebörda, skattens andel av BNP och skatteintäkternas fördelning på olika skatter. WP2 analyserar skattebehandlingen av inkomst från utländsk källa och ska undersöka olika staters CFC-lagstiftning. På denna arbetsgrupp ligger också att undersöka hur gränsöverskridande transaktioner i pensions- och investeringsfonder samt försäkringsbolag behandlas i skattehänseende.

WP6

WP6:s verksamhet är främst inriktad på internprissättningsfrågor. Gruppen arbetar löpande med att utveckla och se över OECD:s riktlinjer på området och hur de tillämpas av medlemsstaterna. Vidare pågår arbete med att utröna om riktlinjerna kan användas även på mellanhavanden som rör företags huvudkontor och dess fasta driftställen. Arbetsgruppen ägnar sig också åt att bedöma de skattemässiga konsekvenserna

mellan företag i intressegemenskap då ett av företagen ställer ut optioner till anställda i andra koncernföretag. Skatteverket deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.

WP8

WP8 arbetar med informationsutbyte. För att underlätta informationsutbytet stater emellan har man inom WP8 utformat gemensamma formulär och utbyter erfarenheter rörande databaserat informationsutbyte. Arbetsgruppen tittar också, i anslutning till ett projekt om s.k. tax competition (se nedan), på banksekretess. SKV deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.

Projektgrupper

Arbetet i skattekommittén sker också i särskilda projektgrupper. En sådan projektgrupp, the Forum on Harmful Tax Practices, behandlar frågor rörande s.k. tax competition, dvs. det förhållandet att skatter ibland används på ett konkurrenssnedvridande sätt. Denna projektgrupp arbetar med att kartlägga och att motverka "illojal" skattekonkurrens och har lämnat flera rapporter, bl.a. *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue* (1998) och *Towards Global Tax Co-operation* (2000). SKV deltar i arbetet i denna projektgrupp. Arbetet har inriktats på att:

- identifiera de faktorer som kännetecknar dessa förmånliga skatteregimer,
- utarbeta förslag till åtgärder mot dessa förmånliga regimer,
- identifiera, analysera och föreslå åtgärder mot regimer av detta slag som är svåra att genomlysa, samt
- ta fram förslag om hur icke-medlemsstater ska behandlas i detta sammanhang.

En annan projektgrupp ägnar sig åt nya finansiella instrument och därmed sammanhängande transaktioner. Denna projektgrupp har kommit med två rapporter, en angående den globala handeln med nya finansiella instrument och en om de skattepolitiska effekterna av transaktioner med nya finansiella instrument.

Bland de nya projekt som bedrivs kan här nämnas ett avseende ”Strategic management issues”. Inom detta projekt ska man studera skatteadministrativa effektivitetshöjande åtgärder. Syftet är att möta en framtid med reducerade resurser och ökade krav på skatteadministrationen. Ett annat projekt rör skatter och kommunikationsrevolutionen. Arbete i sistnämnda projekt har inletts med rapporter från bl.a. WP1 och WP8. Inom detta projekt behandlas bl.a. frågor som fast driftställebegreppet vid elektronisk handel.

Avslutningsvis ska nämnas att OECD:s arbete på skatteområdet

också omfattar icke-medlemsstater. Syftet med detta arbete är att främja fritt utbyte av kapital, varor, tjänster och teknologi. På det skattepolitiska området innebär detta att undvika orättvis skattekonkurrens, samt att säkerställa en godtagbar skattebehandling av investeringar och en rättvis fördelning av skatteinkomsterna. För att uppnå sina syften strävar OECD efter att de internationella skatteregler som utvecklats inom CFA kommer till användning vid tolkning av skatteavtal, i internprissättningsfrågor samt i fråga om informationsutbyte och andra samarbetsmetoder för att bekämpa internationell skatteflykt och skatteundandragande.

OECD har en hemsida (http://www.oecd.org/home) på Internet på vilken bl.a. pressmeddelanden samt uppgifter om OECD:s alla aktiviteter finns att tillgå. Information om skattekommitténs arbete finns på OECD:s hemsida under ”By Department”, ”DAF”.

8.3.1 Allmänt om OECD:s modellavtal

Inledningen till OECD:s modellavtal innefattar en historisk bakgrund och en allmän presentation av modellen. Dessa delar har uppdaterats med hänvisningar till det arbete som har utförts efter år 1977. Vidare har de punkter reviderats som behandlar OECD:s skattekommittés inställning till de tolkningsfrågor som uppkommer genom de gjorda ändringarna i artiklarna och i kommentarerna.

Få ändringar har gjorts i modellavtalets artiklar vilket återspeglar den försiktighet som iakttas av kommittén när det gäller att ändra den modell som har följts i så stor utsträckning i gällande avtal.

I 1977 års modellavtal var den föreslagna titeln för bilaterala avtal, *Avtal mellan (stat A) och (stat B) för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet*. De flesta stater har i praktiken använt olika titlar vilka hänvisat både till undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt. Efter att ha konstaterat detta och att modellavtalet också behandlar non-diskriminering (vilket varken innefattas i undvikande av dubbelbeskattning eller förhindrande av skatteflykt) bestämde kommittén sig för den mer "neutrala" titeln *Avtal mellan (stat A) och (stat B) beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet* men angav i en fotnot att det inte föreligger något hinder för medlemsstaterna att, enligt utbredd praxis, i titeln ta in en hänvisning till antingen dubbelbeskattning eller såväl dubbelbeskattning som förhindrande av skatteflykt.

8.3.2 Avtalets tillämpningsområde

Personer som omfattas av avtalet

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

Artikel 1 anger att avtalet är tillämpligt på personer, såväl fysiska som juridiska, som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. Vad som vid tillämpningen av avtalet avses med *person* framgår av definitionen i artikel 3 p. 1 a. Om en person anses ha hemvist i en avtalsslutande stat bestäms med utgångspunkt i definitionen av begreppet *person med hemvist* i artikel 4. Dessa bestämmelser innebär att avtalet är tillämpligt på fysisk person samt bolag etc. som enligt intern lagstiftning i en avtalsslutande stat är obegränsat skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet (se RÅ 1987 ref. 97, RÅ 1987 ref. 162 och RÅ 1996 ref. 38, prop. 1991/92:11 om dubbelbeskattningsavtal med Barbados s. 36 och prop. 1995/96:121 om vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal s. 16 ff.).

Enbart det förhållandet att en person är skattskyldig i en avtalsslutande stat för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där är således inte tillräckligt för att personen i fråga ska omfattas av avtalet. Exempelvis anses en person inte ha hemvist i Sverige enbart av den anledningen att han ska erlägga kupongskatt för uppburen utdelning eller statlig fastighetsskatt för här belägen fastighet.

Källskattestater

I förhållande till stater som endast beskattar inkomst med källa i den egna staten måste dock hemvistartikeln ges en annorlunda utformning än den ovan redovisade. Exempelvis har sist i artikel 4 p. 1 i skatteavtalet med Bolivia (SFS 1994:282) följande lagts till:

… Dock skall uttrycket inbegripa varje person som är bosatt och skattskyldig i Bolivia enligt boliviansk lagstiftning.

Förbud mot diskriminering; Informations-utbyte

Bestämmelserna om förbud mot diskriminering, om informationsutbyte och handräckning vid indrivning av skatter i modellavtalet är enligt uttryckliga stadganden i artikel 24 p. 1, artikel 26 p. 1 resp. artikel 27 p. 1 tillämpliga på alla personer oavsett om de har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna eller inte. Avvikelse från detta kan dock förekomma i vissa

svenska skatteavtal.

I p. 7-26 i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal behandlas olika former av missbruk av skatteavtal och lämnas förslag till åtgärder för att bekämpa sådant missbruk. Det är framför allt rapporterna *Double Taxation Conventions and the use of Conduit Companies* och *Double Taxation Conventions and the use of Base Companies*, båda finns i den av OECD år 1987 utgivna skriften *International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies*, som ligger till grund för dessa kommentarer. Rapporterna finns också intagna i OECD:s modellavtal, Volym II.

Conduit-bolag

Med utgångspunkt i den första rapporten föreslås olika metoder för att motverka s.k. treaty-shopping-arrangemang vid användning av conduit-bolag, dvs. att man utnyttjar avtalsnätet och på ett konstlat sätt styr betalningsströmmarna genom olika stater med låga eller inga källskatter för att på detta sätt minimera skattebördan. Med *conduit-bolag* avses ett bolag som fungerar som mellanhand för att slussa inkomst från en stat till en annan via en tredje stat som är conduit-bolagets hemviststat. Syftet med ett sådant arrangemang är att utnyttja denna tredje stats skatteavtal som kan innehålla fördelaktigare källskattesatser än de som skulle gällt vid en direkt hemtagning av inkomsterna.

De i kommentarerna föreslagna metoderna innebär dock bestämmelser som blir så vittgående att de i sin tur kräver bestämmelser för att säkerställa att inte seriös eller s.k. bona fide-verksamhet drabbas.

Basbolag

I p. 22 och följande punkter i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal diskuteras andra former av missbruk av skatteavtal, t.ex. genom utnyttjande av s.k. *base companies*. Base companies finns ofta i lågskattestater och syftar framförallt till att minimera skattebördan i ägarens hemviststat medan avsikten med conduit-bolag är att säkra skatteförmåner i den stat varifrån inkomsten härrör. Ägare till en immateriell tillgång kan t.ex. överföra denna tillgång till ett base company som sedan licensierar ut den till användare i tredje stat. De royaltyinkomster som därigenom tillförs detta base company kan sedan överföras till ägarna i form av en lägre beskattad utdelningsinkomst.

Substance over form m.m.

Det diskuteras vidare om s.k. *Substance over form-bestämmelser* och generella skatteflyktsbestämmelser etc. i intern rätt, som tillkommit för att hindra missbruk av skatteavtalen, ska kunna användas utan att de har angivits direkt i aktuellt skatteavtal. Substance over form-bestämmelser innebär att man bortser från en transaktions legala form i teknisk mening och ser till dess verkliga innehåll. Exempel på generella skatteflyktsregler är de

svenska CFC-reglerna, innebärande löpande beskattning av delägares andel i utländska företag. I p. 22 och följande i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal uttalas att det är den allmänna uppfattningen inom OECD att sådana bestämmelser är en del av grundläggande inhemska regler som tagits in för att bestämma vilka faktiska omständigheter som medför skattskyldighet. Eftersom substance over form-bestämmelser och generella skatteflyktsbestämmelser etc. inte tas upp i skatteavtal berörs de inte heller av dem. Sådana regler bör dock enligt OECD användas på sådant sätt att de inte hindrar bona fide näringsverksamhet. Den svenske lagstiftaren har dock valt, i syfte att skapa förutsebarhet, att i intern rätt ange de områden och inkomster som inte omfattas av CFC-reglerna. Enligt de svenska interna CFC-reglerna kan CFC-beskattning bara komma i fråga i förhållande till ett fåtal avtalsländer och från år 2004 bara vad gäller vissa inkomster (se vidare i avsnitt 3.1.4.3).

Skatter som omfattas av avtalet

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

1. Detta avtal tillämpas på skatter på inkomst och på förmögenhet som påförs för en avtalsslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, oberoende av det sätt på vilket skatterna tas ut.

2. Med skatter på inkomst och på förmögenhet förstås alla skatter, som utgår på inkomst eller förmögenhet i dess helhet eller på delar av inkomst eller förmögenhet, däri inbegripet skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom, skatter på sammanlagda beloppet av företags lönebetalningar samt skatter på värdestegring.

3. De för närvarande utgående skatter, på vilka avtalet tillämpas, är särskilt:

a) (i stat A): ...

b) (i stat B): ...

4. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning.

Ett skatteavtal är i princip endast tillämpligt på de skatter som anges i denna artikel i avtalet samt sådana skatter som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de i avtalet angivna skatterna. Enligt p. 1 är avtalet tillämpligt på såväl skatter på inkomst som på skatter på förmögenhet. För vilken myndighets räkning skatten påförs samt sättet på vilket den tas ut saknar däremot betydelse.

Förmögenhetsskatt

Många svenska skatteavtal omfattar inte förmögenhetsskatt. I detta sammanhang bör skatteavtalen med de baltiska staterna (Estland, Lettland och Litauen) nämnas. I artikel 2 p. 1 i dessa

skatteavtal anges nämligen inte förmögenhetsskatten. Avtalens beskattningsregler (artikel 22, 22 resp. 23) behandlar trots detta förmögenhetsskatt och i metodartiklarna (artikel 23, 23 resp. 24) finns också bestämmelser om avräkning från skatt på förmögenhet. Eftersom förmögenhetsskatten inte anges i resp. skatteavtals artikel 2, vilken artikel anger de skatter som omfattas av resp. avtal, omfattas den inte av avtalen, detta trots att förmögenhet behandlas i resp. avtals beskattningsregler och metodartikel. I förhållande till dessa stater beskattas således förmögenhet om detta är möjligt enligt SFL.

Indirekta skatter

Indirekta skatter, såsom t.ex. mervärdesskatt och energiskatt, samt tullar och socialavgifter omfattas däremot inte av p. 1 och således inte heller av skatteavtalen.

Förbud mot diskriminering; Informations-utbyte

Modellavtalets bestämmelser om förbud mot diskriminering, om informationsutbyte och om handräckning vid indrivning av skatter är dock tillämpliga på skatt av varje slag och beskaffenhet enligt uttryckliga stadganden i artikel 24 p. 6, artikel 26 p. 1 resp. artikel 27 p. 1. Avvikelse från detta förekommer i vissa svenska skatteavtal.

Skatter på inkomst

I p. 2 anges vad som avses med skatter på inkomst och förmögenhet. I svenska skatteavtal har i de flesta fall orden "skatter på sammanlagda beloppet av företags lönebetalningar" uteslutits. Bakgrunden till detta är att det klart ska framgå att de svenska socialavgifterna inte omfattas av skatteavtalen. I t.ex. skatteavtalet med Ukraina (SFS 1995:1339) används OECD-modellens lydelse men i p. I till artikel 2 i protokollet till detta avtal sägs uttryckligen ifrån att sociala avgifter inte omfattas av avtalet även om de ingår i företagens totala beräkning av löner och ersättningar. I p. 3 i kommentarerna till artikel 2 i modellavtalet uttalas att sådana socialavgifter eller andra avgifter där ett direkt samband föreligger mellan avgiften och den förmån som utgår i det enskilda fallet inte anses som "skatter på sammanlagda lönebeloppet".

I modellavtalet är uppräkningen av de skatter som omfattas av avtalet endast exemplifierande ("De för närvarande utgående skatter, … *är särskilt* …"). I svenska skatteavtal är uppräkningen däremot i regel uttömmande (”De för närvarande utgående skatter … *är*”) och anger samtliga de skatter som vid avtalets undertecknande omfattas av avtalet.

Nya skatter

Eftersom skattesystem ändras, nya skatter tillkommer och andra avskaffas måste det finnas möjlighet att utvidga ett avtals tillämpningsområde till att också omfatta nya skatter utan att hela avtalet behöver förhandlas om. Genom bestämmelserna i p. 4 blir detta möjligt. SINK och A-SINK omfattas således av skatteavtal

som undertecknats före dessa lagars ikraftträdande om den statliga och kommunala inkomstskatten resp. den tidigare bevillningsavgiften omnämns i avtalet. SLFL omfattas däremot inte av skatteavtalen (se prop. 1990/91:54 s. 288).

Frågan om en skatt som införts efter det att ett skatteavtal undertecknats omfattas av avtalet har prövats i ett mål, RÅ 1986 ref. 74. Frågan gällde om de svenska skatteavtalen var tillämpliga på den vinstskatt som togs ut av svenska aktiebolag enligt den numera upphävda lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt. RR fann att vinstskatten inte var av samma eller likartat slag som de skatter som räknas upp i skatteavtalen bl.a. på grund av den inte togs ut genom ett taxeringsförfarande utan på grund av ett förfarande som används för punktskatter. Dessutom var den tillfälliga vinstskatten, till skillnad från inkomstskatt, specialdestinerad.

Om listan på skatter i p. 3 ska vara uttömmande eller exemplifierande är något som de avtalsslutande staterna fritt kan välja och i p. 6.1 i kommentarerna till artikel 2 p. 3 ges en alternativ skrivning av artikeln i vilken p. 1 och 2 har uteslutits, en praxis som några medlemsstater har utvecklat och som även Sverige ibland tillämpar [se t.ex. skatteavtalen med Estland (SFS 1993:1163) och Irland (SFS 1987:103)].

8.3.3 Definitioner

Generella definitioner

Artikel 3

Allmänna definitioner

1. Om inte sammanhanget föranleder annat, har vid tillämpningen av detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse:

a) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning;

b) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;

c) ”företag” är tillämpligt på rörelseverksamhet;

d) "företag i en avtalsslutande stat" och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten;

e) "internationell trafik" åsyftar transport med skepp eller luftfartyg som används av företag som har sin verkliga ledning i en avtalsslutande stat utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten;

f) "behörig myndighet" åsyftar:

1) (i stat A):.....

2) (i stat B):.....

g) "medborgare" åsyftar:

1) fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat;

2) juridisk person eller annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat;

> h) ”rörelse” inkluderar tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet.
>
> 2. Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har vid tidpunkten för tillämpningen enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas. Varje betydelse som detta uttryck har enligt tillämplig skattelag i denna stat skall gälla framför den betydelse uttrycket har i annan lag i denna stat.

"Sverige"

Utöver de definitioner som finns i OECD-modellen innehåller svenska skatteavtal regelmässigt en definition av begreppet *Sverige*, dvs. vad som rent geografiskt innefattas i detta begrepp. Motsvarande bestämmelse finns i 2 kap. 30 § IL. Vid tillämpning av skatteavtal måste kontrolleras vad avtalet omfattar i geografisk mening. Avtalet mellan "Konungariket Sverige" samt "Det Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland" omfattar t.ex. endast det som enligt brittisk lagstiftning innefattas i "Det Förenade Konungariket", dvs. inte de normandiska öarna eller ön Man. Ofta finns en definition av vad som avses med *en avtalsslutande stat* och *den andra avtalsslutande staten*. Ibland är också begreppet *skatt* definierat.

"Person"

”Bolag”

Definitionen av begreppet *person* är mycket vidsträckt. I definitionen omnämns fysisk person, bolag och annan sammanslutning. Genom den betydelse som begreppet *bolag* getts enligt den i p. 1 b intagna definitionen kommer begreppet "person" att, förutom fysisk person och annan sammanslutning, omfatta varje subjekt som vid beskattningen behandlas som juridisk person. Även handelsbolag faller in under denna definition (se p. 2 i kommentarerna till artikel 3 i OECD:s modellavtal).

”Företag”

”Rörelse”

Definitionen av begreppet *företag* finns i p. 1 c och togs in i modellavtalet vid uppdateringen år 2000. Av p. 4 i kommentarerna till artikel 3 p. 1 i OECD:s modellavtal framgår att definitionen inte är uttömmande och att detta sammanhänger med att begreppet alltid har tolkats med utgångspunkt i intern rätt i de avtalsslutande staterna. Det anges emellertid i p. 1 c att begreppet *företag* är tillämpligt på rörelseverksamhet. Eftersom det i definitionen av begreppet *rörelse* uttryckligen anges att det omfattar tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet klargörs att tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet alltid måste anses utgöra ett *företag* och det oavsett vilken betydelse begreppet kan ha enligt intern rätt.

RR har i RÅ 2001 ref. 38 uttalat att ”begreppet företag, som inte som sådant är definierat i avtalet, får anses omfatta varje fortlöpande kommersiell verksamhet som kan hänföras till rörelse (jfr RÅ 1991 not. 228)”. I domen framhöll RR vidare att skatteavtalens rörelsebegrepp är relativt omfattande och att det

inte bara är verksamhet som faller in under avtalets regler för beskattning av rörelseinkomst (artikel 7) utan också bl.a. ett sådant utnyttjande och brukande av fastighet som ska behandlas enligt reglerna för fastighetsinkomst (artikel 6).

"Företag i en avtalsslutande stat"

I OECD:s modellavtal definieras också begreppen *företag i en avtalsslutande stat* och *företag i annan avtalsslutande stat.* Enligt definitionen i p. 1 d avses därmed företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat resp. företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Begreppen avser således en fysisk eller juridisk person, annan sammanslutning eller annan som vid beskattningen behandlas som en juridisk person, som bedriver rörelse (se t.ex. RÅ 1991 not. 228, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38; jfr ovan). Detta innebär att om t.ex. en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i ett annat avtalsland så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige". I RÅ 1997 ref. 35 återges SKV:s yttrande i vilket lämnas följande redogörelse för innebörden av begreppet "företag i en avtalsslutande stat":

> När det gäller OECD:s modellavtal behövs en historisk återblick för att kunna förstå det regelverk som modellavtalet är i dag.
>
> På grundval av 1923 års rapport till finansiella kommittén för Nationernas förbund, utsågs en grupp av tekniska experter som fick i uppdrag att vidare studera frågorna rörande dubbelbeskattning och skatteundandragande. I samband med sin rapport presenterade denna grupp år 1925 två resolutioner: en om dubbelbeskattning och den andra om skatteundandragande. Resolutionen om dubbelbeskattning innehöll bl.a. rekommendationer rörande (I) Impersonal or Schedular Taxes, (II) Personal or General Income Tax, (III) Wealth Taxes and Succession Duties och (IV) Fiscal Domicile. I rekommendationen rörande de olika typer av inkomster mellan avtalsslutande stater (I), talas om:
>
> 1) "When the whole of an undertaking is carried...
>
> 2) "If the enterprise has its headoffice ...
>
> 3) "In the case of shipping enterprises, railway companies... in which the business is actually carried on.
>
> I dessa tre förslag anges både "undertaking", "enterprises" och "companies". Ingen direkt ledning kan fås huruvida uttrycken hänvisar till fysisk eller juridisk person. Snarare avses en affärsorganisation som sådan.
>
> Även den andra rekommendationen avseende Personal or General Income Tax (II), synes använda begreppet "undertaking" för att beteckna en "business organisation".
>
> I 1927 års "Draft Convention", som är en utveckling av 1925 års resolution sägs i artikel 5 (1):
>
> "Income from any industrial, commercial or agricultural undertaking and from any other trade or profession shall be taxable...
>
> I kommentarerna till artikel 5 sägs vidare:
>
> "The word undertaking must be understood in the widest sense, so as to cover all undertakings, including mines and oilfields, without making any distinction between natural och legal persons."
>
> I 1931 års "Draft Plurilateral Convention" gjordes ett försök att göra en distinktion mellan "company" och "enterprise". Tyvärr lämnades i den

slutliga avtalstexten ingen definition av dessa begrepp. Däremot sades i artikel 1 (2) att... "the fiscal domicile of a natural person is considered to be the place of his normal residence, while the fiscal domicile of juristic person is considered to be its real centre of management".

I 1933 års "Draft Convention of the Allocation of Income" formulerades ett speciellt modellavtal rörande "the allocation on business income". Termerna "enterprise" och fiscal domicile" definieras i protokollet till avtalet.

Protocol

2 (a) "As used in this convention, the term "enterprise" includes every form of undertaking, whether carried on by an individual, partnership, corporation or any other entity.

(b) The term "fiscal domicile" for the purposes of this Convention means the place where an enterprise, as defined under (a) above, has its real centre of management.

Efter utbrottet av andra världskriget möttes en decimerad kommitté i Mexico och publicerade år 1943 "the Mexico Draft". Efter kriget sammanträdde åter en fulltalig kommitté i London år 1946 och publicerade en förbättrad version, "the London Draft".

Föreskrifterna som följer är gemensamma i de båda avtalen:

Protocol Article II

1. For the purpose…, the term "fiscal domicile" means, in the case of an individual or of an enterprise belonging to an individual, the place where the individual has his normal residence…

Protocol Article IV

”The term enterprise includes any kind of enterprise whether it belongs to an individual, a partnership, a company or any other legal entity or de facto body".

Den historiska återblicken visar att användandet av begreppet "företag" i 1977/1992 års OECD-modellavtal är en substantiell förbättring gentemot den ganska oregelbundna terminologi som förekommit i tidigare års modellavtal. Innebörden av begreppet "företag" är dock fortfarande densamma i 1977/1992 års modellavtal som i de äldre avtalen.

Kees van Raad, Professor i internationell skatterätt vid universitetet i Leiden i Holland, anser att termen "enterprise", som är en av de mest använda termerna i OECD:s modellavtal, skulle kunna tas bort ur avtalstexten utan att innehållet skulle förändras.

Artikel 7 skulle enligt Kees van Raad kunna ha följande lydelse:

”Business profits derived by a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the business is carried on through a permanent establishment situated in the other State. If the business is carried on through such a permanent establishment, the profits… may be taxed in the other State…”

Genom att ta bort företag och i stället skriva person med hemvist i avtalsslutande stat, skulle texten bli klarare; detta skulle inte innebära någon som helst förändring av den innebörd som texten har i dag. Med andra ord, med "företag i avtalsslutande stat" menas såväl idag som i tidigare modellavtal fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse. ...

"Internationell trafik"

I artikel 3 p. 1 e definieras begreppet *internationell trafik*. OECD:s definition av detta begrepp går utöver begreppets vanliga betydelse. Med ”internationell trafik” avses nämligen all transport med skepp eller luftfartyg, utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten. Denna vida definition har emellertid varit avsiktlig och syftar till att låta den stat där den verkliga ledningen

finns behålla sin rätt att beskatta ren inrikestrafik samt internationell trafik mellan tredje stater och för att tillåta den andra avtalsslutande staten att beskatta trafik som sker uteslutande mellan platser inom dess gränser. Den av OECD föreslagna definitionen används dock inte i alla Sveriges skatteavtal utan varianter förekommer. I det nordiska skatteavtalet (artikel 3 p. 1 h; SFS 1996:1512) åsyftar t.ex. det nämnda begreppet *transport med skepp eller luftfartyg utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat,* dvs. ingen inrikestrafik omfattas.

I många andra svenska skatteavtal definieras begreppet *internationell trafik* som … *transport med skepp eller luftfartyg som används av företag i en avtalsslutande stat* … och inte som enligt modellavtalet … *av företag som har sin verkliga ledning i en avtalsslutande stat.*…[se t.ex. skatteavtalen med Estland (artikel 3 p. 1 g; SFS 1993:1163), Portugal (artikel 3 p. 1 g) och Tyskland (artikel 3 p. 1 g; SFS 1994:1300)]. Avgörande vid fördelningen av beskattningsrätten enligt den svenska modellen blir var den person som bedriver verksamheten, transporten med skepp eller luftfartyg, har hemvist enligt avtalet. Skälet till detta är att svensk beskattning bygger på hemvistprincipen och att begreppet "verklig ledning" inte finns i intern svensk skatterätt.

För att den beskattningsrätt som Sverige enligt ett skatteavtal erhållit på grund av att ett företag har sin verkliga ledning i Sverige ska kunna utövas krävs att detta företag enligt intern svensk rätt har fast driftställe i Sverige. I sådant fall kan endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till detta fasta driftställe beskattas här, se vidare under redogörelsen för artikel 8.

I samband med den år 2000 gjorda uppdateringen av OECD:s modellavtal gjordes vissa förtydliganden i kommentarerna till definitionen av ”internationell trafik” (se p. 6.1-6.3). I p. 6.1 anges inledningsvis att ett skepp eller luftfartyg ska anses använt uteslutande mellan platser i en (1) stat om såväl start- som slutpunkt för en viss resa ligger i samma stat. Om emellertid en resa mellan platser i en och samma stat utgör en del av en längre resa med skeppet eller luftfartyget och vars start eller slutpunkt ligger utanför staten i fråga faller hela resan in under definitionen ”internationell trafik”. Begreppet omfattar däremot inte transporter då skeppet – utan att angöra hamn i annan stat – går mellan två platser i en och samma stat, detta oavsett om delar av denna transport i och för sig äger rum utanför staten i fråga.

"Behörig myndighet"

Begreppet *behörig myndighet* definieras i svenska skatteavtal som finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal. Funktionen som behörig myndighet utövas enligt förordningen (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal normalt av SKV. I 1 § i förordningen stadgas nämligen att:

> 1 § Skatteverket skall pröva sådana ärenden om inkomst-, fastighets- eller förmögenhetsskatt som enligt skatteavtal eller annat avtal som Sverige har ingått med annan stat skall handläggas av behörig myndighet,
>
> 1. om det belopp för vilket nedsättning av beskattningsunderlaget yrkas uppgår till högst 1 miljon kronor för ett beskattningsår, eller
>
> 2. om det belopp för vilket nedsättning av skatt yrkas uppgår till högst 300 000 kronor för ett beskattningsår.
>
> Om särskilda skäl föreligger kan regeringen överlämna även annat ärende till Skatteverket.

Enligt 3 § 2 st. 2 lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden (LÖHS) är Skatteverket behörig myndighet när det gäller informationsutbyte. Handräckning med indrivning handläggs i fråga om de nordiska staterna av KFM i Stockholm och i fråga om övriga stater av SKV.

Om emellertid ett visst ärende bedöms vara av särskild betydelse, t.ex. en generell överenskommelse om tolkning av en viss bestämmelse, eller annars av sådan beskaffenhet att det bör avgöras
av regeringen, ska SKV, med eget yttrande, överlämna ärendet till regeringen (se 2 § förordningen om handläggning av ärenden enligt skatteavtal och 22 § LÖHS).

"Medborgare"

Definitionen av begreppet *medborgare* finns i artikel 3 p. 1 g och begreppet förekommer i flera artiklar (4, 19 och 24). I vissa – framförallt äldre – svenska skatteavtal är emellertid denna definition intagen i artikeln om förbud mot diskriminering, artikel 24 i OECD:s modellavtal.

”Rörelse”

OECD:s modellavtal innehåller ingen uttömmande definition av begreppet *rörelse*. I artikel 3 p. 1 h anges emellertid uttryckligen att begreppet innefattar tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet. Detta tillägg till definitionerna i artikel 3 togs in i modellavtalet år 2000 samtidigt med att artikel 14 (Fritt yrke) utmönstrades. Syftet med tillägget är att klargöra att begreppet ”rörelse” omfattar sådan verksamhet som tidigare föll in under artikel 14. Som redan framhållits ovan har RR i RÅ 2001 ref. 38 uttalat att skatteavtalens rörelsebegrepp är relativt omfattande och att det inte bara är verksamhet som faller in under ett avtals regler för beskattning av rörelseinkomst (artikel 7) utan också bl.a. ett sådant utnyttjande och brukande av

fastighet som ska behandlas enligt reglerna för fastighetsinkomst (artikel 6).

Tolkningsregeln

P. 2 ger en allmän regel för tolkning av begrepp som används i skatteavtal men som inte är definierade där och hänvisar endast till betydelsen av begreppet i intern rätt som avser sådana skatter på vilka avtalet är tillämpligt. I p. 11 av kommentarerna till artikel 3 i modellavtalet har understrukits att denna tolkningsregel avser den interna bestämmelse som är i kraft vid tillämpningen av avtalet och inte den som gällde när avtalet undertecknades.

P. 2 inleds med orden "Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet ...". Innebörden av ordet "tillämpar" har blivit föremål för diskussion. Det har hävdats att ett avtal inte *tillämpas* utan endast *läses* om inte avtalets bestämmelser leder till ett annat beskattningsresultat än det som skulle ha blivit resultatet om endast interna regler tillämpats. Från svensk sida brukar man normalt inte göra den distinktionen utan anse att avtalet tillämpas även i det fall man endast konstaterar att avtalet inte hindrar svensk beskattning.

Som framgår ovan ges i artikel 3 en rad definitioner samt vissa anvisningar hur begrepp som inte definierats i avtalet ska tolkas. Den större frågan hur skatteavtal i sig ska tolkas berörs däremot inte. Tolkningen av skatteavtal orsakar speciella problem eftersom ett särskilt regelsystem ska tillämpas samtidigt med övriga interna skatteregler i t.ex. IL. Just skatteavtalens karaktär av avtal som ska tillämpas samtidigt inom två eller flera staters jurisdiktioner med inbördes skilda rättssystem gör att det är omöjligt att uppnå den precisering som kan åstadkommas i intern lagstiftning. Även det förhållandet att avtalens bestämmelser till viss del kan ha påverkats av de avtalsslutande staternas interna skattelagstiftning medför en osäkerhet vid tolkningen och tillämpningen av dessa bestämmelser. Målet är givetvis att tolkningen av bestämmelserna i ett skatteavtal ska vara enhetlig i de avtalsslutande staterna.

Svensk industri är internationellt verksam och många svenskar är anställda av multinationella företag. Detta i kombination med att Sverige har ingått ett mycket stort antal skatteavtal (för närvarande med ett sjuttiotal stater) gör att man kunde förvänta sig ett relativt stort antal domstolsavgöranden som behandlar tolkning av skatteavtal. Sådana avgöranden är dock hittills förvånansvärt få.

Även om det finns skillnader mellan övrig intern rätt och skatteavtal t.ex. när det gäller tolkningsprinciper är det inte frågan om två olika rättsområden. Avtalen innehåller framför allt

regler för fördelning av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna och har mycket få materiella bestämmelser.

Skatteavtalen - svensk rätt

Skatteavtalen är internationella överenskommelser. När de införlivas med svensk rätt tappar de inte sin internationella karaktär. De blir dock en del av den svenska interna skatterätten och
tillämpas så länge lagen, genom vilken avtalet inkorporeras i svensk rätt, är i kraft utan hänsyn till om detta är fallet i den andra avtalsslutande staten eller dess successor. I RÅ 1983 1:86 fann RR att kungörelsen (1928:485) om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyska Riket ännu (inkomståret 1974) var i kraft och således tillämpligt på inkomst som härrörde från anställning i dåvarande Tyska Demokratiska Republiken (Östtyskland). Detta trots att man från östtysk sida förklarade att man inte hade för avsikt att tillämpa 1928 års avtal. Vid denna tidpunkt hade Sverige ingått ett nytt avtal med Förbundsrepubliken Tyskland (Västtyskland) men inte med Östtyskland. Förordningen hade därför upphävts endast i förhållande till Västtyskland. Jämför även vad som i denna del sägs i prop. 1993/94:6 (s. 34) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland.

Tillämpningen av internationella bilaterala eller multilaterala skatteavtal styrs av två eller flera interna rättssystem. Ska man infria syftet med avtalen kan de inte tolkas enligt dessa varierande inhemska regler. Det finns därför ett behov av tolkningsprinciper som kan accepteras av de avtalsslutande staterna. Skillnader i tolkningen kan leda till dubbelbeskattning eller icke avsedd skattefrihet i de avtalsslutande staterna.

Tolkningsprinciper

Principer för tolkning av internationella avtal finns i artiklarna 31-33 av Wienkonventionen om traktaträtten (SÖ 1975:1). Enligt denna konvention ska avtal tolkas "ärligt och i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens begrepp sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte". Sverige ratificerade Wienkonventionen år 1974 och ansluter sig således till dessa principer.

Svensk lag tolkas på ett restriktivt sätt. Det betyder att såväl inhemsk lag som skatteavtal först och främst ska tolkas i enlighet med sin ordalydelse. Om ordalydelsen är oklar beaktas lagstiftarens (när fråga är om intern rätt) eller de avtalsslutande parternas (när fråga är om skatteavtal) syfte så som detta syfte kommit till uttryck i förarbetena.

När det gäller intern skatterätt är förarbetena som tjänar som tolkningsdata mera fullständiga än när det gäller bestämmelser i skatteavtal. Frågan är om man inte skulle kunna anse att OECD:s och FN:s modellavtal med kommentarer utgör förarbeten åtminstone när ordalydelsen i avtalet exakt överensstämmer med motsvarande lydelse i någon av de nämnda modellerna och i synnerhet när båda de avtalsslutande parterna är OECD-medlemmar.

Departements-chefen

I propositionen om 1989 års dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska staterna (prop. 1989/90:33 s. 44) har departementschefen kommenterat de speciella problem som uppkommer vid tolkningen av skatteavtal och uttalar bl.a. följande:

> Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall således de i avtalen förekommande begreppen – om annat inte uttryckligen anges eller klart framgår av sammanhanget – tolkas med utgångspunkt i dess svenska innebörd. Vidare bör en ledstjärna vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal vara att avtalets syfte uppfylls, dvs. att dubbelbeskattning undviks och att skatteflykt resp. total skattefrihet förhindras. Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal måste därför utgångspunkten vara att om Sverige enligt intern lagstiftning äger beskatta viss inkomst eller egendom och inte uttryckligen avstått från rätten att beskatta denna så skall den beskattas här i riket. Skulle dubbelbeskattning därvid uppkomma får denna undanröjas genom att de behöriga myndigheterna träffar ömsesidiga överenskommelser, antingen i det enskilda fallet eller s.k. tolkningsöverenskommelser på sätt anges i t.ex. art. 25 punkt 3 i 1977 års modellavtal.

OECD-rapporten: Tax Treaty Override

Departementschefens uttalande speglar den uppfattning som kommit till uttryck i p. 19 och 20 i OECD:s rapport *Tax Treaty Override*. I dessa punkter sägs följande beträffande tolkningen av skatteavtal (inofficiell översättning):

> 19. De tolkningsbestämmelser som tagits in i artikel 31 i Wienkonventionen har formulerats i ganska allmänna ordalag och kan användas endast i enskilda fall. Några allmänna kommentarer krävs dock:
>
> a. För det första kräver artikel 31 att stater tolkar avtal i ljuset av deras ändamål och syfte. Skatteavtal syftar i första hand till att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt och dessutom till att fördela beskattningsrätten rättvist mellan de avtalsslutande staterna. Varje tolkning som uppnår dessa syften är därför att föredra framför en tolkning som leder till dubbelbeskattning eller en inte avsedd dubbel skattebefrielse. Eftersom dubbelbeskattning är resultatet av beskattning i två stater kräver en tolkning av avtalet med utgångspunkt i dess syfte och ändamål en hög grad av samordning mellan de avtalsslutande staterna.
>
> b. För det andra skall den allmänna tolkningsbestämmelsen baseras på traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang. Detta överensstämmer med det synsätt som kommit till uttryck i artikel 3 punkt 2 i OECD:s modellavtal där sammanhanget i avtalet har företräde före en tolkning med utgångspunkt i intern rätt. Tolkningen skall sålunda syfta till en samordnad tillämpning i de båda staterna för att undvika dubbelbeskattning eller ingen beskattning alls.
>
> c. För det tredje, när sammanhanget beskrivs, hänvisar Wienkonventionen såväl till överenskommelser – som träffats antingen tidigare eller senare i förhållande till avtalet – som till praxis; när det gäller skatteavtal kräver dessa normalt en fortlöpande samordning mellan berörda skatteadministrationer.
>
> 20. Allt detta leder till den slutsatsen att tolkningsprocessen skall, i fråga om skatteavtal, baseras på en samordning av skattemyndigheternas tillvägagångssätt för att uppnå huvudsyftet, dvs. att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Av detta skäl har bestämmelser om ömsesidiga överenskommelser mellan skattemyndigheterna tagits in i skatteavtalen, inte bara för att lösa särskilda fall, utan också för att handlägga andra svårigheter och tvivelsmål som kan uppkomma vid tolkning och tillämpning av avtal. Detta betyder inte att avtal kan tolkas endast genom en formell ömsesidig överenskommelse eller genom

> förhandlingar eftersom domstolars beslut självklart spelar en viktig roll. Samordning skall inte desto mindre anses utgöra en vägledande faktor i tolkningsprocessen.

I förarbetena till den numera upphävda lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal (prop. 1995/96:121 s. 16 ff.) uttalas såvitt här är av intresse bl.a. följande:

> Ett dubbelbeskattningsavtals primära syfte är att fördela beskattningsrätten till olika inkomster (och i vissa fall förmögenhetstillgångar) mellan de avtalsslutande staterna. … Vid fastställandet av denna fördelning av beskattningsrätten enligt avtalets olika artiklar används ett antal termer och uttryck som i flera fall definieras i avtalet för att uttryckligen användas "vid tillämpningen av detta avtal". Om dessa termer eller uttryck över huvud taget existerar i de två staternas interna lagstiftning kan de ha en helt annan och helt olika innebörd i dessa stater.
>
> …
>
> … Definitionerna och uppdelningen i olika typer av inkomst respektive tillgångar i avtalet, skall endast användas för att med tillämpning av avtalets regler fastställa om och i vilken utsträckning Sverige får beskatta viss inkomst eller förmögenhet, om och i så fall hur Sverige enligt avtalet skall undanröja dubbelbeskattning samt om avtalets regler om förbud mot diskriminering skall påverka den svenska beskattningen.

I svensk intern lagstiftning finns emellertid inte några bestämmelser som direkt anger hur internationella avtal ska tolkas. Sverige har dock, som ovan nämnts, ratificerat och införlivat Wienkonventionen om traktaträtten med svensk rätt. Denna konvention styr därmed tolkningen av internationella avtal. Det bör dock framhållas att Wienkonventionens tolkningsprinciper behandlar förhållandet mellan de avtalsslutande staterna och inte förhållandet mellan skattemyndigheter och skattskyldiga. Tolkningsprinciperna i Wienkonventionen är sålunda inte direkt tillämpliga när domstolar och skattemyndigheter i det särskilda fallet tillämpar bestämmelserna i ett skatteavtal, se t.ex. departementschefens uttalande i prop. 1992/93:177 s. 51 om dubbelbeskattningsavtal med Estland.

RR har emellertid slagit fast att skatteavtal ska tolkas i enlighet med de avtalsslutande parternas syfte sådant det kommit till uttryck i propositionen om godkännande av avtalet och inte

endast enligt den svenske lagstiftarens syfte. Den skattskyldige får således indirekt nytta av Wienkonventionens tolkningsprinciper. Att så är fallet framgår klart av RÅ 1996 ref. 84 (se även RÅ 1998 ref. 49), i vilket rättsfall bl.a. följande sägs:

> Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten skall ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31-33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten (SÖ 1975:1). Vad nu sagts gäller visserligen i första hand i förhållandet mellan de avtalsslutande staterna men samma principer bör – såsom belyses av bl.a. rättsfallet RÅ 1987 ref. 162 – normalt kunna ligga till grund också för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten. Detta innebär att tolkningen i enlighet med artikel 31 i första hand skall grundas på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med vad som är den gängse meningen av avtalets uttryck, varvid dock uttrycken skall ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte (punkt 1 i artikel 31). I "sammanhanget" ingår förutom avtalstexten i dess helhet vissa överenskommelser och dokument som i samband med avtalsslutet ingåtts resp. upprättats mellan parterna (punkt 2). Utöver "sammanhanget" skall beaktas efterföljande överenskommelser och praxis som klargör parternas gemensamma uppfattning om avtalets tolkning samt relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna (punkt 3). Ett uttryck skall tilläggas en speciell mening, om det fastställts att detta var parternas avsikt (punkt 4). Enligt artikel 32 kan vissa s.k. supplementära tolkningsmedel, bl.a. avtalets förarbeten och omständigheterna vid dess ingående, anlitas för att få bekräftelse på den tolkning som gjorts enligt artikel 31 eller för att fastställa avtalets mening när en tolkning enligt artikel 31 antingen inte ger något klart besked eller leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt. Utöver dessa allmänna riktlinjer bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat (se beträffande betydelsen av modellavtalet med kommentar bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68).

Att skattemyndigheterna vid tolkning och tillämpning av skatteavtal bör följa vad som sägs i kommentarerna till OECD:s modellavtal är också något som framgår av p. 3 i inledningen till modellavtalet. I nämnda punkt uttalas nämligen att:

> ... Member countries, when concluding or revising bilateral conventions, should conform to this Model Convention as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein and their tax authorities should follow these Commentaries, as modified from time to time and subject to their observations thereon, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on the Model Convention.

Utöver definitionerna av olika begrepp i artikel 3 och definitionerna av person med hemvist, fast driftställe, fast egendom, utdelning, ränta och royalty (artiklarna 4, 5, 6, 10, 11 och 12 i modellavtalet) innehåller svenska skatteavtal normalt sett inte några riktlinjer för tolkning. Någon gång kan definitioner förekomma som avser speciella företeelser i avtalspartens interna lagstiftning. Det är viktigt att ord och begrepp som definierats i avtalen endast tillämpas i sådana sammanhang som täcks av definitionen och inte tolkas utifrån vad motsvarande begrepp kan ha för innebörd i intern rätt.

Skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland (SFS 1992:1193) innehåller dock en särskild tolkningsregel i artikel 43 p. 2. Denna punkt lyder som följer:

> Detta avtal skall inte tolkas så
>
> a) att någon kan undgå skattskyldighet i en avtalsslutande stat genom missbruk av de möjligheter till tolkning av avtalet som intern lagstiftning medger,
>
> b) att det hindrar Förbundsrepubliken Tyskland att ta ut skatt på belopp som inräknas i den inkomst som person med hemvist i Förbundsrepubliken uppbär i enlighet med del fyra i den tyska "Aussensteuergesetz",
>
> c) att det hindrar Sverige att ta ut skatt enligt bestämmelser med samma syfte och verkan som de i punkt b nämnda bestämmelserna.
>
> I fall då dessa bestämmelser föranleder dubbelbeskattning skall de behöriga myndigheterna enligt bestämmelserna i artikel 40 punkt 3 överlägga om undvikande av dubbelbeskattning.

Regeringsrätten

I RÅ 1987 ref. 162 antog RR vissa grundläggande principer för tolkning av skatteavtal. I domen hänvisade RR till ett uttalande som gjorts av dåvarande rättsnämnden i fråga om tolkning av p. 3 till artikel II i 1960 års svensk-brittiska skatteavtal (artikel 3 p. 2 i OECD:s modellavtal). RR delade den mening som kom till uttryck i rättsnämndens uttalande, nämligen att:

> Interna beskattningsregler skall tillämpas endast om ”sammanhanget” (”the context”) inte kräver annat. Innebörden av denna inskränkning kan enligt nämndens mening sammanfattas enligt följande. Om ett avtalsuttryck, såsom det används i en aktuell bestämmelse, inte ger något klart besked, är det nödvändigt att med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt. Först om en sådan undersökning inte ger något resultat finns det skäl att söka ledning av den tillämpande statens interna beskattningsregler.

I samma mål uttalade RR att:

> Avgörande för avtalets tolkning är sålunda främst vad avtalsparterna avsett med bestämmelserna i avtalet, när dessa tillkom.

För att fastställa de avtalsslutande parternas avsikter har vissa dokument som t.ex. alla dokument som utgör en del av avtalet,

förarbetena till den lag genom vilken skatteavtalet införlivas med svensk rätt samt kommentarerna till OECD:s och FN:s modellavtal stor betydelse. Även annat material från OECD, som t.ex. rapporten 1989 om *Tax Treaty Override* i vilken tolkningsprocessen kommenteras, se ovan, kan ha betydelse vid fastställandet av parternas avsikt.

Rättsnämnden

Rättsnämndens uttalande tyder på att det är begrepp sedda i "sitt sammanhang" som ska beaktas. Detta anges också i såväl artikel 31 i Wienkonventionen som i artikel 3 p. 2 i OECD:s modellavtal. Innebörden framgår med andra ord så snart begreppet sätts in i sitt sammanhang. Enligt artikel 31 p. 2 i Wienkonventionen ingår i "sammanhanget":

Wien-konventionen

> vid tolkningen av en traktat, förutom texten inklusive dess preambel och bilagor,
>
> a) överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan alla parter i samband med traktatens ingående;
>
> b) dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten.

"Sammanhanget"

När det gäller skatteavtal innefattar *sammanhanget* noter och brev som utväxlats vid undertecknandet av avtalet. Sådana noter och brev utgör därmed en integrerad del av avtalet. Det har däremot hävdats att den ena partens ensidiga tolkningar som inte uttryckligen har bekräftats av den andra avtalsslutande parten inte kan ingå.

När man hänvisar till "sammanhanget" kan inte heller formella anvisningar eller muntliga uttalanden av förhandlarna beaktas. I bästa fall kan de anses utgöra supplementära tolkningsmedel enligt artikel 32 i Wienkonventionen eller ett uttryck för en avtalsslutande stats uppfattning av rättsläget inom ramarna för kravet på en samordnad tolkning.

Om parternas avsikter inte kan fastställas med tillämpning av den anvisade tolkningsproceduren ska enligt RR tolkningen göras utifrån gällande intern rätt. Fråga är om en sådan tolkning är tillåten i det fall det inte finns en uttrycklig hänvisning till intern rätt i själva bestämmelsen eller om en sådan hänvisning kan vara underförstådd. Det har hävdats att RR i RÅ 1987 ref. 162 tillämpat en sådan underförstådd hänvisning. RR använder här uttrycket den *gällande* interna rätten. Detta antyder vidare att en ambulatorisk tolkningsprincip ska användas. Denna princip är emellertid explicit uttryckt i det aktuella avtalet varför det inte är möjligt att med utgångspunkt i detta fall dra några bestämda slutsatser om RR generellt är anhängare av en sådan princip.

Kommentarerna till artikel 3 p. 2 i OECD:s modellavtal har

följande lydelse:

> 11. Denna punkt ger en allmän regel för tolkning av uttryck som används i avtalet men inte är definierade där. Frågan uppkommer emellertid, vilken lagstiftning man skall hålla sig till i syfte att bestämma betydelsen av uttryck som inte har definierats i avtalet. Valet står härvid mellan den lagstiftning som var i kraft när avtalet undertecknades eller, i motsats härtill, den som var i kraft när avtalet tillämpas, dvs. när skatten påförs. Kommittén för skattefrågor slöt sig till att den senare tolkningen bör gälla.
>
> 12. Punkt 2 anger emellertid uttryckligen att detta gäller endast om sammanhanget inte kräver en annan tolkning. Sammanhanget hänför sig särskilt till de avtalsslutande staternas avsikt när de undertecknar avtalet samt till den betydelse som uttrycket i fråga ges i den andra avtalsslutande statens lagstiftning (en underförstådd hänvisning till den ömsesidighetsprincip på vilken avtalet grundar sig). Artikelns lydelse ger således de behöriga myndigheterna ett visst spelrum.
>
> 13. Den avfattning som punkt 2 har fått erbjuder följaktligen en tillfredsställande balans mellan å ena sidan behovet att säkerställa att förpliktelser som stater påtar sig när de undertecknar ett avtal står fast (eftersom en stat inte bör tillåtas att tömma avtalet på en del av sitt innehåll genom att staten senare i sin interna lagstiftning ändrar området för tillämpningen av uttryck som inte har definierats i avtalet) och å andra sidan behovet att man skall kunna tillämpa avtalet på ett lämpligt och praktiskt sätt under en längre tid (behovet att hänvisa till föråldrade begrepp bör undvikas).

Ambulatorisk tolkningsprincip

OECD:s skattekommitté stöder således en ambulatorisk tolkningsprincip. Ingen medlemsstat har reserverat sig mot användningen av denna tolkningsprincip. I kommentarerna till p. 13.1 till artikel 3 p. 2 framhålls vidare att p. 2 har ändrats för att närmare överensstämma med ”den allmänna och följdriktiga förståelsen bland medlemsstaterna”. Vidare uttalas att varje begrepp som inte definieras i avtalet bör definieras med utgångspunkt i en relevant bestämmelse i intern rätt i en avtalsslutande stat, antingen skattelag eller annan lag. Men om olika interna lagar i en avtalsslutande stat tillhandahåller olika definitioner ska den betydelse som begreppet har i den skattelag enligt vilken skatten tas ut som en följd av bestämmelsen i avtalet gälla framför alla andra definitioner inklusive de som finns i annan skattelag.

Tolknings-överenskommelse

De flesta avtal innehåller också en bestämmelse som motsvarar artikel 25 p. 3 i OECD:s modellavtal. Denna bestämmelse inbjuder och befullmäktigar de behöriga myndigheterna att lösa tolkningsproblem genom ömsesidiga överenskommelser. Svenska domstolar och myndigheter är bundna av sådana överenskommelser endast om de är godkända av riksdagen och införlivade med eller transformerade till svensk lag, dvs. samma procedur som krävs då själva skatteavtalet införlivas med svensk rätt.

"Samsyn"

RR har i RÅ 1987 ref. 162 uttalat att vikt ska fästas vid uttalanden från utländska myndigheter. I RÅ 1991 ref. 107 har RR vidare uttalat att man är beredd att acceptera en samsyn, dvs. att avtalsbestämmelser ska tolkas på samma sätt i de avtalsslutande staterna.

Å andra sidan kom RR i RÅ 1992 not. 128 fram till att en viss inkomst härrörde från offentlig tjänst (artikel 19 i modellavtalet) trots att behörig myndighet i källstaten skriftligen uttalat att fråga var om inkomst av enskild tjänst (artikel 15 i modellavtalet). RR har vidare i domar från år 1983, RÅ 1983 Aa 185-188, kommit till ett rakt motsatt resultat än det som redovisats i en ömsesidig överenskommelse som tidigare hade ingåtts mellan de behöriga myndigheterna, vilka också var de som förhandlat avtalet, jfr även RÅ 1986 not. 785. I RÅ 1983 Aa 185-188 uttalade RR bl.a. att domstolar ska tolka avtal oberoende av hur de behöriga myndigheterna ser på saken. Domen från år 1983 och troligen också den från år 1992 ledde till total skattefrihet.

Situationen när det gäller samordnad tolkning är mot bakgrund av det ovan redovisade något oklar även om principen torde ha accepterats av RR i ett av målen. Att tillämpa en samordnad tolkning i taxeringsarbetet ter sig emellertid praktiskt omöjligt eftersom SKM i normalfallet inte har kännedom om den andra statens tolkning av avtalsbestämmelserna.

Modellavtalens betydelse för tolkningen

De flesta svenska skatteavtal är framförhandlade på grundval av OECD:s modellavtal. Detta framgår också av den bakgrundsbeskrivning som regelmässigt finns i propositionerna om dubbelbeskattningsavtal. I propositionerna anges också ofta om det är från OECD:s eller FN:s modellavtal en viss bestämmelse har hämtats eller om bestämmelsen är helt ny. Även avvikelser från OECD:s modellavtal kommenteras ofta i propositionerna. Modellavtalen och deras kommentarer såväl som andra rapporter kan därför tjäna som vägledning vid tolkning av skatteavtal. Detta stöds också av vissa domstolsavgöranden.

I RÅ 1987 ref. 158 hänvisade RR uttryckligen till kommentarerna till artikel 24 i p. 6 i 1977 års OECD-modell som en

tolkningsstandard i fråga om icke-diskrimineringsregeln i 1968 års skatteavtal mellan Sverige och Nederländerna. I RÅ 1991 ref. 107 fann RR dessutom att OECD-rapporter kan utgöra tolkningsdata och uttalade:

> Regeringsrätten instämmer i KRS:s uttalande i nyssnämnda dom (s. 12 f) att de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten (Internprissättning och multinationella företag) visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom. KL (nuvarande 14 kap. 19 § IL; Skatteverkets anm.), ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.

Här menade RR att OECD-rapporten i relevanta delar kunde användas även för tolkning av intern svensk rätt. Detta har även varit den svenske lagstiftarens avsikt, åtminstone när det gäller kommentarerna till OECD:s modellavtal, när man i svensk intern skatterätt har tagit in bestämmelser som är direkt kopierade på denna modell, se t.ex. prop. 1986/87:30 s. 41-43 (fast driftställe) och prop. 1989/90:47 s. 20-23 (styrelsearvoden och 183-dagars-regeln). Detta har gjorts för att få en överensstämmelse mellan avtalsbestämmelser och intern rätt samt för att underlätta tillämpningen av skatteavtalen.

Eftersom de flesta svenska skatteavtal bygger på OECD:s modellavtal så överensstämmer avtalen i relativt stor utsträckning med varandra. Om det i förarbeten görs ett uttalande om en bestämmelse som redan är i kraft och som inte berörs av de i förarbetena föreslagna ändringarna har detta uttalande normalt sett ingen betydelse för tolkningen av den äldre bestämmelsen. Man kan således inte ändra tillämpningen av en redan existerande bestämmelse enbart genom uttalande i förarbeten till andra bestämmelser.

Situationen kan möjligen vara annorlunda när det gäller bestämmelser i skatteavtal. Skillnaden i förhållande till övriga interna skattebestämmelser är att avtalsbestämmelserna ofta är identiska. Det som skiljer är endast avtalspartnern. Allmänna propositionsuttalanden torde därför bli tillämpliga inte bara på det aktuella avtalet utan även på redan existerande och kommande skatteavtal. Bestämmelser som har samma lydelse bör således tolkas på samma sätt såvida inte sammanhanget föranleder annat. I propositionen om lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Mexiko (prop. 1992/93:45) görs t.ex. en hänvisning till ett generellt uttalande i propositionen till 1989 års nordiska skatteavtal.

Kvalifikations-konflikter

Om tillämpningen av ett skatteavtal leder till kvalifikationskonflikter finns inte någon bestämmelse i OECD:s modellavtal som direkt löser sådana problem. Med kvalifikationskonflikter avses de fall där parterna i ett skatteavtal har olika uppfattning om hur avtalet i ett särskilt fall ska tillämpas på en skattskyldig, en transaktion eller en inkomst eller om avtalet alls ska tillämpas. Sådana konflikter uppkommer ofta när de båda staternas interna rätt inte stämmer överens. Normalt löses dessa konflikter med tillämpning av bestämmelserna om ömsesidig överenskommelse. Några medlemsstater har emellertid infört breda allmänna lösningar på kvalifikationskonflikter i bilaterala avtal. OECD överväger om en sådan bestämmelse skulle kunna tas in i modellavtalet.

Hemvist

Artikel 4

Hemvist

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet och innefattar även denna stat och dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, bestäms hans hemvist på följande sätt:

a) Han anses ha hemvist endast i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han ha hemvist endast i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);

b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist endast i den stat där han stadigvarande vistas;

c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist endast i den stat där han är medborgare;

d) om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses personen i fråga ha hemvist endast i den stat där den har sin verkliga ledning.

Domicil

Artikel 4 innehåller en definition av begreppet *person med hemvist i en avtalsslutande stat*. I den svenska översättningen av modellavtalet liksom i nyare svenska avtal har ordet "hemvist" när fråga är om den starkaste graden av bosättning, dvs. "bosatt" enligt IL:s terminologi, bytts ut mot "domicil". "Bosättning" avser därmed de övriga två kriterierna för bosättning enligt IL, dvs.
stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning. På detta sätt

undviks sammanblandning av det interna bosättningsbegreppet och avtalets tekniska term "hemvist" som används för att bestämma avtalets tillämplighet och för fördelning av beskattningsrätten.

Staten

Vid 1995 års revidering av modellavtalet lades orden "… och innefattar även denna stat och dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter" till eftersom detta enligt kommentarerna varit den allmänna uppfattningen bland medlemsstaterna. Vid samma revidering av modellavtalet lades också ordet "endast" till i p. 2a, b och c och i p. 3. I samband därmed kompletterades p. 10 i kommentarerna till artikel 4 p. 2, varefter p. 9 och 10 i dessa kommentarer fick följande innehåll:

> 9. Denna punkt avser det fall då en fysisk person enligt bestämmelserna i punkt 1 har hemvist i båda avtalsslutande staterna.
>
> 10. För att lösa denna konflikt måste särskilda regler som ger anknytningen till en stat företräde framför anknytningen till den andra staten. Så långt möjligt måste det kriterium som medför företräde vara av sådant slag att personen i fråga uppfyller det i endast en stat och samtidigt måste det återspegla sådan anknytning att det uppfattas som naturligt att beskattningsrätten tillerkänns just denna stat. De kriterier på vilka de särskilda reglerna skall tillämpas är de som föreligger när den skattskyldiges hemvist gör att han blir skattskyldig under en period som är kortare än ett beskattningsår. T.ex. en person som under ett kalenderår har hemvist i stat A enligt den statens skattelagar fr.o.m. 1 januari till 31 mars och sedan flyttar till stat B. Eftersom denna person stannar i stat B mer än 183 dagar behandlas han enligt stat B:s skattelagar som om han hade hemvist där hela året. När man tillämpar de särskilda reglerna på perioden 1 januari till 31 mars så har denna person hemvist i stat A. Därför skall både stat A och stat B behandla denna person som en person med hemvist i stat A under denna period och som en person med hemvist i stat B fr.o.m. 1 april till 31 december.

Begreppen "bosatt" och "hemvist"

Hemvistreglerna i ett skatteavtal har inte någon betydelse för var en person ska anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning, utan reglerar endast frågan om hemvist vid tillämpning av skatteavtalet. Frågan om var en fysisk eller juridisk person vid tillämpning av avtalet ska anses ha sitt hemvist avgörs emellertid i första hand med utgångspunkt i den interna lagstiftningen i resp. stat (se RÅ 1996 ref. 38 och RÅ 1987 not. 309; jfr även 3 kap. 3-8 §§ IL samt 6 kap. 3 § IL). Förhållandet mellan de interna

bosättningsreglerna och skatteavtalens hemvistregler har också behandlats i prop. 1995/96:121 om vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. I denna proposition sades bl.a. följande:

> s. 15
>
> … I dubbelbeskattningsavtalen har vårt beskattningsanspråk beträffande vissa inkomster och förmögenhetstillgångar (i det följande bortses från förmögenhets- och arvsbeskattningen såvida inte dessa särskilt kommenteras), såsom det kommit till uttryck i annan skattelagstiftning, helt eller
> delvis eftergivits i avsikt att undanröja internationell dubbelbeskattning.
>
> Dessa eftergifter av skatt görs både beträffande i Sverige hemmahörande personer som förvärvar inkomst från den andra avtalsslutande staten och beträffande personer hemmahörande i den andra staten som förvärvar inkomst från Sverige. Fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna sker genom att en stat utpekas som "hemviststat" och, i de flesta fall, en stat utpekas som "källstat". I vissa fall härrör emellertid en inkomst från en tredje stat varför någon särskild källstat inte pekas ut. Denna uppdelning i hemviststat och källstat är av rent avtalsteknisk natur och görs därför att avtalens systematik bygger på att en stats åtagande att begränsa sitt skatteanspråk avseende en viss inkomst avgörs av var den skattskyldige vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist respektive från vilken staten viss inkomst skall anses härröra.
>
> s. 17
>
> … Hur denna stat internt enligt sin egen lagstiftning väljer att beskatta en viss inkomst eller definiera olika uttryck och begrepp påverkas inte av ett dubbelbeskattningsavtals regler. Om den skattskyldige är obegränsat skattskyldig enligt reglerna i KL och SIL (numera IL; SKV:s anm.), t.ex. därför att han anses ha väsentlig anknytning hit, skall han således så förbli oavsett förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal och oavsett var han enligt avtalet skall anses ha hemvist. Han är då naturligtvis bibehållen rätten till avdrag för ränteutgifter enligt 3 § 2 mom. SIL (se 42 kap. 1 § andra stycket IL; SKV:s anm.). Om Sveriges beskattningsanspråk såvitt avser denna ränteinkomst enligt intern skattelagstiftning uppgår till högst 10 % av räntans bruttobelopp, t.ex. beroende på stora avdragsgilla realisationsförluster, medför därför inte förekomsten av

> dubbelbeskattningsavtal någon förändring av den svenska beskattningen. Om däremot Sveriges beskattningsanspråk avseende räntan enligt intern lagstiftning uppgår till mer än 10 % av räntans bruttobelopp måste svensk skatt på räntan sättas ned till ett belopp motsvarande just 10 % av bruttobeloppet.
>
> s. 18
>
> … Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i Sverige skall avgöras utan beaktande av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser.

En skattskyldig har hemvist i avtalets mening i den stat där han har sitt domicil eller är bosatt. Det är endast när fråga är om dubbel bosättning, dvs. när en person anses bosatt i såväl Sverige som den andra avtalsslutande staten enligt resp. stats interna lagstiftning, som en här bosatt person kan anses ha hemvist i den andra avtalsslutande staten vid tillämpning av avtalet.

Svensk beskickningsperso nal i utlandet

Sådan person som avses i 3 kap. 4 § IL och som tillhör svensk beskickning eller svenskt karriärkonsulat i utlandet ska vid tillämpningen av artikel 4 p. 1 anses vara bosatt i Sverige.

Det sagda innebär att avtalets hemvistregler saknar relevans bl.a. då det gäller att avgöra om kupongskatt ska tas ut på utdelning från svenska bolag eller om IL:s regler ska tillämpas. En person som anses bosatt såväl i Sverige som i utlandet men, som vid tillämpningen av skatteavtalet anses ha hemvist i utlandet ska således i fråga om de inkomster till vilka Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet, vid taxeringen i Sverige beskattas enligt de regler som gäller för här bosatta. En sådan person har således rätt att erhålla t.ex. grundavdrag och allmänna avdrag. Kupongskatt kan inte komma i fråga i ett sådant fall.

Obegränsat skattskyldig

Enligt artikel 4 p. 1 är en person med hemvist i en avtalsslutande stat en person som är obegränsat skattskyldig i denna stat på grund av domicil eller bosättning där. Varken en fysisk eller en juridisk person anses ha hemvist i en avtalsslutande stat endast på grund av att denna person beskattas för inkomst som har källa där. En särskild bestämmelse måste därför tas in i avtal med de stater som tillämpar källstatsprincipen för att där bosatta inte ska hamna utanför avtalets tillämpningsområde. I t.ex. skatteavtalet med Botswana (SFS 1992:1197) finns en sådan bestämmelse som lyder:

Vid tillämpning av källstatsprincipen

> ... Dock skall, såvitt avser Botswana, uttrycket "person med hemvist i en

> avtalsslutande stat" inbegripa varje person som anses bosatt i Botswana enligt den botswanska inkomstskattelagen.

Vid tillämpning av nationalitets-principen

Om en stat tillämpar nationalitetsprincipen krävs också en särskild bestämmelse för att avtalet ska omfatta den som visserligen är medborgare men som inte är bosatt i den andra avtalsslutande staten, se t.ex. skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) som lyder:

> En medborgare i Förenta Staterna … har hemvist i Förenta Staterna.

Handelsbolag

För att en person ska omfattas av ett skatteavtal krävs, som ovan nämnts, att personen i fråga är skattesubjekt i hemviststaten. Därmed faller t.ex. svenska handelsbolag utanför avtalets tillämpningsområde om inte annat uttryckligen anges. Jfr i detta sammanhang även vad OECD uttalat i rapporten *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* från 1999. I nyare svenska skatteavtal finns i artikel 4 p. 1 en särskild bestämmelse som tar sikte på bl.a. handelsbolag. En sådan bestämmelse finns t.ex. i skatteavtalet med Botswana (SFS 1992:1197) och 1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512). I skatteavtalet med Botswana har bestämmelsen följande lydelse:

> b) Beträffande handelsbolag och dödsbon, inbegriper det angivna uttrycket sådan person endast i den mån dess inkomst är skattepliktig i denna stat på samma sätt som inkomst som förvärvas av person med hemvist där, antingen hos handelsbolaget eller dödsboet eller hos dess delägare.

Bestämmelsen innebär att ett svenskt handelsbolag som uppbär ränta från Botswana och som har två delägare med hemvist i Sverige och en delägare med hemvist i tredje stat till två tredjedelar har hemvist i Sverige och således till denna del omfattas av avtalet. Konsekvensen av detta blir att den i avtalet stipulerade källskatten på räntan, 15 procent, tas ut på två tredjedelar av ränteintäkten. Den resterande tredjedelen av räntan träffas däremot av full botswansk skatt eftersom den tredje delägaren har hemvist i tredje stat och handelsbolaget till denna del inte omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Botswana. Handelsbolaget kan naturligtvis erhålla motsvarande nedsättning om ett skatteavtal mellan den stat där den tredje delägaren har hemvist och Botswana har bestämmelser motsvarande de nu redovisade.

Avräkning enligt skatteavtal

Frågan om avräkning kan medges för inkomst som gått via ett utländskt delägarbeskattat subjekt har varit föremål för RR:s prövning. I ärendet var fråga om ett svenskt AB (X) som antingen direkt eller via ett svenskt KB skulle äga andelar i delägarbeskattade amerikanska subjekt – Limited Partnerships

(LPS) eller Single Member Limited Companies (SMLLC) – vilka skulle äga fastigheter. I sitt beslut uttalade SRN bl.a. följande:

> – I fall då en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i skatteavtalet med USA får beskattas i USA, skall Sverige, med vissa nu inte aktuella undantag, enligt artikel 23 punkt 2 a) i avtalet, från denna persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i USA. – Den nämnda bestämmelsen bör enligt nämndens uppfattning förstås så att det, för att avräkning skall kunna ske, krävs att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. I förevarande fall är det fråga om LPS:s eller SMLLC:s inkomster och inte om X:s egna inkomster. X kan därför inte medges avräkning av amerikansk inkomstskatt enligt den bestämmelsen. Den omständigheten att KB med stöd av bestämmelsen i artikel 4 punkt 1 b) i avtalet kan tillerkännas vissa rättigheter enligt avtalet föranleder inte annan bedömning.

RR, som gjorde samma bedömning som SRN, fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2001 ref. 46).

Begreppet skattskyldig

I artikel 4 p. 1 talas om person som är skattskyldig. Någon definition av begreppet *skattskyldig* ges dock inte. I RÅ 1987 ref. 162 (fysisk person) och RÅ 1996 ref. 84 (bolag i Luxemburg) har RR haft att ta ställning till denna fråga.

Förutsättningarna i RÅ 1987 ref. 162 var – såvitt här är av intresse – följande:

> X flyttade år 1982 från Sverige till Storbritannien. I november 1984 sålde X sina aktier i ett svenskt AB varvid realisationsvinst uppkom. Vid tidpunkten för aktieförsäljningen betraktades X enligt brittisk skattelagstiftning som bosatt (”resident” eller ”ordinarily resident”) i Storbritannien men inte som domicilierad (”domiciled”) där. I sina domskäl konstaterade RR att det framgår av handlingarna att X enligt avtalet skall anses ha haft hemvist i Storbritannien vid tiden för aktieförsäljningen.

Den omständigheten att X i egenskap av bosatt (”resident” eller ”ordinarily resident”) i Storbritannien enligt brittisk skattelagstiftning bara kunde beskattas för realisationsvinster till den del de överförts (remitterats) dit inverkade således inte på bedömningen av huruvida X kunde anses ha hemvist i Storbritannien.

Förutsättningarna i det andra ärendet – RÅ 1996 ref. 84 – var följande:

> X AB ägde fem i Luxemburg bildade bolag, nedan kallade fondbolag, som hade till ändamål att förvalta var sin värdepappersfond. Fyra av bolagen hade bildats enligt en lag av år 1983 men alla fem omfattades av en lagstiftning från 1988 om kollektiva placeringar. Varje bolag var ett société anonyme (S.A.) med registrerat kontor och central administration i Luxemburg. Bolagen hade intäkter i form av förvaltningsarvode och ränta samt utgifter för marknadsföring och administration.

Enligt den luxemburgska skattelagen (Code fiscal) var ett société anonyme med registrerat kontor eller verklig ledning i Luxemburg i princip obegränsat skattskyldigt till bolagsskatt. Emellertid gällde enligt nyssnämnda lagstiftning från år 1988 att de företag för kollektiva placeringar (les organismes de placement collectif) som lagstiftningen avsåg var befriade från annan skatt än dels en engångsskatt vid bolagsbildningen (droit d'apport), dels en årlig s.k. taxe d'abonnement som beräknades på förmögenheten i värdepappersfonden och belastade denna förmögenhet. Enligt vad som uppgavs i målet hade dessa bestämmelser med stöd av förarbetena tillagts den innebörden att ett fondbolag som inte förvaltade mer än en fond omfattades av skattebefrielsen och således inte var skattskyldigt till bolagsskatt. Om fondbolaget däremot förvaltade två eller flera fonder medgavs inte befrielse från bolagsskatt.

I domskälen angav RR bl.a. följande:

… Enligt artikel 1 i avtalet gäller som huvudregel att avtalet är tillämpligt på den som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna (eller i båda staterna). I artikel 28 görs ett undantag för holdingbolag men det är klarlagt i målet att detta undantag inte är tillämpligt på fondbolagen. Det är således avtalets hemvistregler som blir bestämmande för svaret på fråga 1.

För att en person skall anses ha hemvist i en avtalsslutande stat fordras enligt punkt 1 första meningen i artikel 4 att personen i fråga är skattskyldig (assujettie à l'impôt) där på grund av en omständighet av det slag som exemplifieras i bestämmelsen. Det får anses klart att skattskyldigheten skall avse skatt som enligt artikel 2 omfattas av avtalet. En jämförelse med andra meningen i punkt 1 ger vid handen att det i princip skall vara fråga om en s.k. oinskränkt skattskyldighet.

Av handlingarna i målet framgår att fondbolagen på grund av omständigheter som avses i artikel 4 punkt 1 första meningen har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör (société anonyme) normalt medför oinskränkt skattskyldighet till luxemburgsk bolagsskatt. Den utredning som förebragts beträffande tillämpningen av 1988 års lagstiftning om kollektiva placeringar ger emellertid såsom Skatterättsnämnden funnit stöd för bedömningen att ett fondbolag på grund av denna speciallagstiftning är befriat från bolagsskatt och annan luxemburgsk skatt som omfattas av avtalet så länge bolaget inte förvaltar mer än en värdepappersfond.

Den avgörande frågan är om fondbolagen trots denna skattefrihet skall anses ha hemvist i Luxemburg enligt artikel 4 punkt 1. Med hänsyn till föreliggande omständigheter finns det anledning att i målet pröva två olika tolkningsalternativ. Det ena alternativet innebär att det för hemvist är tillräckligt att fondbolagen i enlighet med det föregående har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt (tolkningsalternativ 1). Enligt det andra alternativet som Skatterättsnämnden stannat för fordras också att de faktiskt är underkastade sådan beskattning och således inte på grund av speciallagstiftning är befriade från bolagsskatt (tolkningsalternativ 2).

… Lydelsen av skattskyldighetsrekvisitet i artikel 4 punkt 1 pekar närmast på ett krav på faktisk skattskyldighet enligt tolkningsalternativ 2 men ger utrymme också för en tolkning enligt alternativ 1. Vad som i det föregående sagts om dubbelbeskattningsavtalets syfte och ändamål, avtalets innehåll i övrigt, ståndpunktstagandena i den skatterättsliga litteraturen och konsekvenserna från tillämpningssynpunkt ger till övervägande del stöd för tolkningsalternativ 1. De skäl som kan anföras till förmån för detta tolkningsalternativ får sammantagna anses ha tillräcklig styrka för att ge det alternativet företräde framför

> tolkningsalternativ 2.
>
> Konsekvensen av det sagda är att fondbolagen skall anses vara omfattade av dubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg och ha hemvist där. …

Med anledning av detta rättsfall har lagstiftaren i propositioner till senare tids skatteavtal gett uttryck för en helt annan syn än den som RR redovisat i RÅ 1996 ref. 84. I propositionen till 1996 års nordiska skatteavtal (prop. 1996/97:44 s. 49) uttalas t.ex. följande:

> … Uttrycket inbegriper endast person som är oinskränkt skattskyldig, dvs. inte person som är skattskyldig i Sverige endast för inkomst härifrån. Den skattskyldighet som avses här är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Personen skall i princip vara skyldig att erlägga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten i fråga för de olika inkomster denne uppbär. Det är således inte tillräckligt att personen endast har en sådan anknytning till hemviststaten som för den kategori den tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt.

Denna fråga behandlas också i p. 8.2 och 8.3 i kommentarerna till artikel 4 p. 1 i OECD:s modellavtal. I dessa kommentarer sägs att:

> 8.2 Paragraph 1 refers to persons who are "liable to tax" in a Contracting State under its laws by reason of various criteria. In many States, a person is considered liable to comprehensive taxation even if the Contracting State does not in fact impose tax. For example, pension funds, charities and other organisations may be exempted from tax, but they are exempt only if they meet all of the requirements for exemption specified in the tax laws. They are, thus, subject to the tax laws of a Contracting State. Furthermore, if they do not meet the standards specified, they are also required to pay tax. Most States would view such entities as residents for purposes of the Convention (see, for example, paragraph 1 of Article 10 and paragraph 5 of Article 11).
>
> 8.3 In some States, however, these entities are not considered liable to tax if they are exempt from tax under domestic tax laws. These States may not regard such entities as residents for purposes of a convention unless these entities are expressly covered by the convention. Contracting States taking this view are free to address the issue in their bilateral negotiations.

Begränsning

Det kan vidare förekomma att en person som enligt definitionen i

av förmåner

artikel 4 är en person med hemvist i en avtalsslutande stat ändå hamnar utanför avtalets tillämpning på grund av att det i avtalet tagits in bestämmelser som begränsar avtalets förmåner till de personer som angetts i en särskild artikel "Begränsning av förmåner", se t.ex. artikel 17 i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617). En sådan artikel kan också utformas på det sättet att man uttryckligen undantar vissa personer från avtalets tillämpning, se t.ex. artikel 28 i skatteavtalet med Luxemburg (SFS 1984:174). I t.ex. artikel 24 i skatteavtalet med Barbados (SFS 1991:1510) har man valt metoden att undanta personer som omfattas av viss förmånlig lagstiftning från avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten men däremot inte från tillämpningen av övriga artiklar som t.ex. artikeln om informationsutbyte.

Dubbelt hemvist: fysisk person

Med hänsyn till att hemvistbegreppet är det kriterium som används för att fördela beskattningsrätten enligt skatteavtalen krävs att det kan avgöras i vilken av de avtalsslutande staterna en person anses ha hemvist. Om en person anses ha sitt domicil i en stat och vara bosatt i en annan har han enligt artikel 1 och artikel 4 p. 1 dubbelt hemvist. I en sådan situation tillhandahåller artikel 4 p. 2, den s.k. "stegen" eller "tie-breaker rules", regler för att avgöra i vilken av staterna personen i fråga ska anses ha sitt hemvist. Kan man redan med tillämpning av p. 2 a avgöra var denna person har sitt hemvist går man inte vidare i "stegen".

Annan person än fysisk person

Har annan person än fysisk person dubbelt hemvist vid tillämpning av avtalet gäller enligt artikel 4 p. 3 att sådan person ska anses ha hemvist i den avtalsslutande stat där den har sin verkliga ledning. I svenska skatteavtal förekommer att frågan i stället ska avgöras med utgångspunkt i medborgarskapet (skatteavtalet med Egypten, SFS 1995:543), i den stat enligt vars lagstiftning bolaget bildats (skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater, SFS 1994:1617) eller genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna (t.ex. skatteavtalet med Vitryssland, SFS 1994:790).

I p. 8 i kommentarerna till artikel 4 p. 1 i modellavtalet uttalas bl.a. att:

> … I enlighet med bestämmelserna i andra meningen av punkt 1 skall en person dock inte anses som "person med hemvist i en avtalsslutande stat" i avtalets mening, om han, även om han inte är hemmahörande (*domiciled*) i denna stat, anses som bosatt där enligt inhemsk lagstiftning men är underkastad endast sådan beskattning som är begränsad till inkomst från källa i denna stat eller till förmögenhet belägen i denna stat. Detta är förhållandet i några stater i fråga om fysiska personer, t.ex. beträffande utländsk diplomatisk och

konsulär personal som tjänstgör inom deras område. …

I nämnda punkt i kommentarerna till OECD:s modellavtal har man, trots denna exemplifiering, funnit det nödvändigt att klargöra att denna bestämmelse ska tolkas restriktivt eftersom den enligt sin ordalydelse kan utesluta alla personer som har hemvist i en stat som tillämpar en territoriell princip vid beskattningen, vilket inte var avsikten. Vidare sägs att lydelsen utesluter från definitionen av "person med hemvist i en avtalsslutande stat" även utlandskontrollerade bolag som är undantagna från skatt på utländska inkomster genom förmånlig lagstiftning som har tillkommit för att locka till sig conduit-bolag. Att dessa bolag uteslutits från definitionen hindrar dock inte, enligt kommentarerna, avtalsslutande stater från att utbyta information om dessa bolags verksamhet. Detta kan ske genom att staterna utvecklar ett system för att lämna spontana uppgifter om bolag som försöker erhålla icke avsedda avtalsförmåner.

Artikel 5

Fast driftställe

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt

a) plats för företagsledning;

b) filial;

c) kontor;

d) fabrik;

e) verkstad, och

f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

3. Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader.

4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket "fast driftställe" inte innefatta

a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor;

b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande;

c) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg;

d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget;

e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art;

f) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a)-e), under förutsättning att hela den verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

5. Om person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt

> 6 tillämpas, är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag - utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 - ha fast driftställe i denna stat i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte, om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 4 och som om den bedrevs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt.
>
> 6. Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.
>
> 7. Den omständigheten att ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten eller ett bolag som bedriver affärsverksamhet i denna andra stat (antingen från fast driftställe eller på annat sätt), medför inte i och för sig att någotdera bolaget utgör fast driftställe för det andra.

Begreppet fast driftställe används huvudsakligen för att bestämma en avtalsslutande stats rätt att beskatta inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten. Enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse) kan en avtalsslutande stat beskatta inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten endast om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den förstnämnda staten. Innebörden av begreppet har också betydelse för tillämpningen av bl.a. reglerna om beskattning av inkomst av enskild tjänst i artikel 15.

Före år 2000 behandlades inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i en egen artikel i OECD:s modellavtal, nämligen artikel 14. Bestämmelserna i artikel 14 motsvarade de som var tillämpliga på inkomst av rörelse (artikel 7), dock att man i artikel 14 använde sig av konceptet *stadigvarande anordning* i stället för *fast driftställe*. Avskaffandet år 2000 av artikel 14 i modellavtalet speglar det faktum att någon skillnad mellan det i artikel 14 använda konceptet ”stadigvarande anordning” och det i artikel 7 använda ”fast driftställe” inte varit avsedd. Inte heller har det varit avsett att det skulle vara någon skillnad hur inkomst och skatt beräknas enligt artiklarna 7 och 14. Avskaffandet av artikel 14 innebär därför att definitionen av ”fast driftställe” blir tillämplig på vad som tidigare utgjorde en stadigvarande anordning. Sett i förhållande till skatteavtal som har en artikel motsvarande artikel 14 i tidigare modellavtal innebär de nu aktuella ändringarna i modellavtalet endast att det numera är klarlagt att vad som sägs i kommentarerna till artiklarna 5 och 7 kan användas vid tolkning av artikel 14.

Bestämmelserna om fast driftställe i intern svensk rätt finns i 2 kap. 29 § IL och har i princip kopierats på modellavtalets

bestämmelse. För att ett företag i en annan avtalsslutande stat ska kunna beskattas för inkomst av rörelse (artikel 7) från fast driftställe i Sverige krävs att ett sådant driftställe föreligger enligt bestämmelserna i aktuellt skatteavtal (artikel 5). En beskattning i Sverige förutsätter emellertid att skattskyldighet föreligger även enligt svensk skattelagstiftning, t.ex. att ett fast driftställe föreligger enligt bestämmelserna i 2 kap. 29 § IL. När fast driftställe föreligger enligt ett skatteavtals bestämmelser torde i de flesta fall detta också föreligga enligt bestämmelserna i IL, men ett skatteavtals bestämmelser och svensk intern rätt överensstämmer inte alltid.

I modellavtalets artikel 5 p. 1 finns en allmän definition av begreppet *fast driftställe*. Begreppets innebörd beskrivs i p. 2 i kommentarerna till artikel 5 på följande sätt:

> 2. Punkt 1 ger en allmän definition av uttrycket ”fast driftställe” vilken anger de väsentliga kännetecknen på fast driftställe i avtalets mening, dvs. bestämd belägenhet, ”stadigvarande plats för affärsverksamhet”. Punkten definierar uttrycket ”fast driftställe” som en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Denna definition innehåller därför följande villkor:
>
> – det måste finnas en ”plats för affärsverksamhet”, dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning;
>
> – denna plats för affärsverksamhet måste vara ”stadigvarande”, dvs. den måste vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet;
>
> – företagets rörelse måste bedrivas från denna plats för affärsverksamhet; detta innebär vanligen att personer, som på ett eller annat sätt är beroende av företaget (personal), sköter företagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen.

I p. 4–11 i kommentarerna till artikel 5 (varav p. 4.1–4.6, 5.1–5.4 och 6–6.3 tillkommit eller ändrats vid revisionen år 2003) behandlas de ovan använda begreppen *plats för affärsverksamhet* och *stadigvarande* varvid följande anges:

> 4. Uttrycket ”plats för affärsverksamhet” omfattar lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets rörelse, antingen den används uteslutande för detta syfte eller inte. Plats för affärsverksamhet kan även föreligga när lokal inte står till förfogande eller inte behövs

för att bedriva företagets rörelse och företaget helt enkelt endast förfogar över visst utrymme. Det saknar betydelse om företaget äger eller hyr eller på annat sätt förfogar över lokalen, anordningen eller anläggningen. Ett marknadsstånd eller visst område som stadigvarande används i ett tullupplag (t.ex. för lagring av tullpliktiga varor) kan sålunda utgöra plats för affärsverksamhet. Platsen för affärsverksamhet kan också vara belägen i ett annat företags affärsutrymmen. Detta kan exempelvis vara fallet när det utländska företaget varaktigt förfogar över viss lokal eller del därav som tillhör det andra företaget.

4.1 Som ovan påpekats är det förhållandet att ett företag har ett visst utrymme till sitt förfogande i sig tillräckligt för att utgöra en plats för affärsverksamhet. Exempelvis kan således ett fast driftställe föreligga när ett företag olagligen tagit en viss lokal i besittning i vilken det bedriver sin rörelse.

4.2 Medan det inte krävs någon formell laglig rätt att använda en viss plats för att den platsen skall konstituera ett fast driftställe utgör inte den omständigheten nödvändigtvis att den platsen står till det företagets förfogande. Dessa principer kan belysas med följande exempel i vilka representanter för ett företag är närvarande i ett annat företags lokaler. Det första exemplet avser en försäljare som regelbundet besöker en större kund för att ta upp beställningar och som därvid träffar inköpschefen på dennes kontor. I detta fall står kundens lokaler inte till förfogande för det företag för vilket försäljaren arbetar och kan därför inte konstituera en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken det företagets verksamhet bedrivs (beroende på omständigheterna kan emellertid punkt 5 vara tillämplig så att ett fast driftställe kan anses föreligga).

4.3 Det andra exemplet avser en anställd i ett företag som under en längre tid tillåts använda ett kontor i ett annat företags huvudkontor (dvs. ett nyligen anskaffat dotterbolag) i avsikt att säkerställa att det senare företaget uppfyller sina förpliktelser enligt avtal som träffats med det förstnämnda företaget. I detta fall utövar den anställde sådan verksamhet som har avseende på det förstnämnda företagets affärsverksamhet och kontoret som står till hans förfogande i det andra företagets huvudkontor utgör ett fast driftställe för hans arbetsgivare. Detta förutsätter dock att kontoret står till den anställdes förfogande under en så lång tid att det utgör en ”stadigvarande plats för affärsverksamhet” (se punkterna 6-6.3) och att verksamheten som bedrivs där går

utöver de verksamheter som avses i punkt 4 i artikeln.

4.4 Det tredje exemplet avser ett åkeriföretag som varje dag under ett antal år har använt sig av en lastkaj vid en kunds lagerlokal för att leverera varor som den kunden köpt. I detta fall är åkeriets närvaro vid lastkajen så begränsat att åkeriföretaget inte kan anse att denna plats står till dess förfogande på sådant sätt att den konstituerar ett fast driftställe för det företaget.

4.5 Det fjärde exemplet avser en målare som under två år tillbringar tre dagar i veckan i sin huvudklients stora kontorsbyggnad. I detta fall innebär målarens närvaro i kontorsbyggnaden, där han utför de för hans verksamhet viktigaste funktionerna (dvs. målning), att han får fast driftställe.

4.6 Orden ”från vilken” skall ges en vid mening och vara tillämplig på varje situation när affärsverksamhet bedrivs på en särskild plats som står till företagets förfogande för detta syfte. Sålunda kommer t.ex. ett företag som asfalterar en väg att anses bedriva dess verksamhet ”från” den plats där denna verksamhet försiggår.

5. Enligt definitionen bör platsen för affärsverksamhet vara ”stadigvarande”. I allmänhet måste det sålunda finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamhet och en bestämd geografisk punkt. Det saknar betydelse hur länge ett företag i en avtalsslutande stat är verksamt i den andra avtalsslutande staten om det inte bedriver verksamheten på en bestämd plats, men detta betyder inte att den utrustning som bildar platsen för affärsverksamhet rent faktiskt måste vara fast förenad med den mark den står på. Det är tillräckligt att utrustningen blir kvar på ett bestämt ställe (jfr dock punkt 20 nedan).

5.1 I fall då den affärsverksamhet som ett företag bedriver till sin natur är sådan att denna verksamhet ofta flyttas mellan olika närbelägna platser kan det vara svårt att avgöra om detta utgör ett enskilt ”fast driftställe” (om två platser för affärsverksamhet innehas och övriga i artikel 5 uppställda villkor är uppfyllda har företaget givetvis två fasta driftställen). Som framgår av punkterna 18 och 20 nedan anses vanligtvis ett enskilt fast driftställe föreligga när, mot bakgrund av verksamhetens natur, ett särskilt område inom vilket verksamheten flyttas kan anses utgöra en kommersiellt och geografiskt sammanhängande enhet med avseende på den verksamheten.

5.2 Denna princip kan åskådliggöras med exempel. En gruva utgör klart en plats för affärsverksamhet även om affärsverksamheten kan flytta från en plats till en annan i vad som kan vara en mycket stor gruva eftersom den utgör en enskild geografisk och kommersiell enhet vad avser gruvverksamheten. Ett ”kontorshotell” i vilket ett konsultföretag regelbundet hyr olika kontor kan på motsvarande sätt anses utgör en enskild plats för affärsverksamhet för det företaget eftersom, i det fallet, byggnaden utgör en geografisk enhet och hotellet är en enskild plats för affärsverksamhet för det konsultföretaget. Av samma anledning utgör en gågata, utomhus beläget salutorg eller marknad på vilken en affärsman regelbundet ställer upp sitt salustånd en enskild plats för affärsverksamhet för den affärsmannen.

5.3 Å andra sidan, om det inte finns något kommersiellt sammanhang, skall inte den omständigheten att verksamheten bedrivs inom en geografiskt begränsad yta medföra att den ytan anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet. Om t.ex. en målare efter hand utför arbete i en stor kontorsbyggnad och detta sker enligt av varandra oberoende kontrakt och för ett antal av varandra oberoende kunder så att det inte kan sägas att fråga är om ett enskilt projekt för att reparera byggnaden, kan byggnaden inte anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet såvitt avser det arbetet. Om emellertid en målare enligt ett enskilt kontrakt utför arbete runtom i en byggnad för en enskild kunds räkning utgör detta ett enskilt projekt för denna målare och byggnaden i sin helhet kan då anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet såvitt avser det arbetet och kommer då att utgöra en sammanhängandekommersiell och geografisk enhet.

5.4 Omvänt kanen plats där verksamhet bedrivs som en del i ett enskilt projekt som utgör en sammanhängande kommersiell enhet sakna det nödvändiga geografiska sambandet för att anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet. I fall då en konsult enligt ett enskilt projekt för utbildning av en banks personal arbetar vid olika filialer som är belägna på olika platser skall varje filial bedömas för sig. Om emellertid konsulten flyttar från ett kontor till ett annat inom en filial som är belägen på en viss plats skall han anses vara kvar på samma plats för affärsverksamhet. Den enskilda filialen belägen på en viss plats besitter geografiskt samband, vilket saknas då konsulten flyttar mellan filialer belägna på olika platser.

6. Eftersom platsen för affärsverksamhet måste vara stadigvarande, följer härav också att fast driftställe kan anses föreligga endast om platsen för affärsverksamhet har en viss grad av varaktighet, dvs. om den inte är av bara tillfällig natur. En plats för affärsverksamhet kan emellertid utgöra ett fast driftställe även om den i realiteten bara består under en mycket kort tidsrymd. Det är ibland svårt att avgöra om detta är fallet. Medan medlemsstaternas praxis inte har varit enhetlig såvitt avser tidskravet, visar erfarenheten att fasta driftställen normalt sett inte har ansetts föreligga i fall då en verksamhet bedrivits i en stat från en plats för affärsverksamhet som bestått under kortare tid än sex månader (omvänt visar erfarenheten att det förekommit många fall där ett fast driftställe har ansetts föreligga då platsen för affärsverksamhet har bestått under en tidsperiod överstigande sex månader). Ett undantag är när verksamheten är av återkommande natur. I sådana fall måste varje period under vilken platsen används beaktas tillsammans med antalet gånger som platsen används (vilket kan sträcka sig över ett antal år). Ett annat undantag har gjorts för verksamheter som utgör en affärsverksamhet som uteslutande bedrivs i den staten. I denna situation kan affärsverksamheten ha kort varaktighet beroende på dess natur, men eftersom verksamheten uteslutande har bedrivits i den staten är dess anknytning dit starkast. För att underlätta bedömningen kan stater vilja ta denna praxis i beaktande när de avgör frågan om en viss plats för affärsverksamhet som endast består under en kortare tidsperiod utgör ett fast driftställe.

6.1 Som nämns i punkterna 11 och 19 innebär inte tillfälliga avbrott i verksamheten att ett fast driftställe upphör att existera. När på motsvarande sätt, som diskuteras i punkt 6, en viss plats för affärsverksamhet endast används för kortare tidsperioder men detta användande sker regelbundet under en längre tidsperiod skallplatsen för affärsverksamhet inte anses vara av rent tillfällig natur.

6.2 Det kan också förekomma fall när en viss plats för affärsverksamhet används under mycket korta tidsperioder av ett antal liknande verksamheter som bedrivs av samma eller närstående personer och detta är ett försök att undgå att platsen blir att betrakta som använd annat än för endast tillfälliga syften av var och en av de aktuella företagen. Anmärkningarna i punkt 18 rörande arrangemang i avsikt att missbruka tolvmånadersperioden i punkt 3 är på

motsvarande sätt tillämpliga på sådana fall.

6.3 I fall då en plats för affärsverksamhet, som ursprungligen upprättats bara för kortvarigt, tillfälligt syfte, innehas under sådan tid att den inte kan anses vara tillfällig, utgör den en stadigvarande plats för affärsverksamhet och sålunda – med retroaktiv verkan – ett fast driftställe. En plats för affärsverksamhet kan också utgöra ett fast driftställe från dess start även om den i verkligheten bestod under en mycket kort tidsrymd därför att den avvecklades i förtid till följd av särskilda förhållanden (t.ex. den skattskyldiges död, felinvestering).

7. För att en plats för affärsverksamhet skall utgöra fast driftställe, måste det företag som använder platsen bedriva sin rörelse från denna helt eller delvis. Som nämns i punkt 3 ovan, behöver verksamheten inte vara av produktiv karaktär. Verksamheten behöver vidare inte vara varaktig i den betydelsen att något avbrott i den inte förekommer, men verksamhet måste bedrivas regelbundet.

8. I fall då materiella tillgångar, såsom anordning, industriell, kommersiell eller vetenskaplig (IKV) utrustning och byggnad, eller immateriella tillgångar, såsom patent, tillverkningsmetod och liknande egendom, hyrs ut till tredje person från en stadigvarande plats för affärsverksamhet som ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra staten, medför i allmänhet denna verksamhet att platsen för affärsverksamhet blir fast driftställe. Detsamma gäller om kapital tillhandahålls från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Om ett företag i en stat hyr ut eller hyr materiella eller immateriella tillgångar till ett företag i den andra staten utan att för sådan uthyrnings- eller hyresverksamhet ha en stadigvarande plats för affärsverksamhet i denna andra stat, utgör den uthyrda egendomen inte som sådan fast driftställe för uthyraren, under förutsättning att avtalet bara avser uthyrningen av egendomen. Detta gäller även i fall då exempelvis uthyraren efter installation av utrustningen tillhandahåller personal för att sköta denna, under förutsättning att personalen svarar uteslutande för skötsel eller underhåll av IKV-utrustningen under hyrestagarens ledning, ansvar och uppsikt. Om personalen har mer omfattande uppgifter, t.ex. att delta i besluten om de arbeten för vilka utrustningen används, eller om den sköter, utför service på, inspekterar och underhåller utrustningen under uthyrarens ansvar och uppsikt, kan uthyrarens verksamhet gå utöver ren uthyrning av IKV-utrustning och utgöra entreprenadverksamhet. I sådant fall

kan fast driftställe anses föreligga, om varaktighetskriteriet är uppfyllt. När sådan verksamhet har samband eller är likartad med verksamhet som avses i punkt 3, tillämpas tolvmånadersfristen. Övriga fall måste avgöras efter omständigheterna.

9. Uthyrningen av containers är ett särskilt fall av uthyrning av industriell eller kommersiell utrustning. Sådan uthyrning har emellertid vissa utmärkande drag. Frågan om hur de omständigheter bestäms under vilka ett företag som bedriver uthyrning av containers skall anses ha fast driftställe i en annan stat behandlas fullständigare i en rapport med titeln *The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers*.

10. Ett företags rörelse bedrivs huvudsakligen av rörelseidkaren själv eller av personer som står i anställningsförhållande till företaget (personal). Denna personal inbegriper anställda och andra personer som får instruktioner av företaget (t.ex. representanter utan självständig ställning). De befogenheter som sådan personal har i förhållande till tredje person saknar betydelse. Det är också oväsentligt huruvida sådan representant har fullmakt att sluta avtal eller inte, om han arbetar vid den stadigvarande platsen för affärsverksamhet (jfr punkt 35 nedan). Fast driftställe kan dock föreligga även i de fall då företagets rörelse bedrivs huvudsakligen med hjälp av automatisk utrustning och personalens verksamhet inskränker sig till att sätta upp, sköta, övervaka och underhålla utrustningen. Huruvida spel- och försäljningsautomater o.dyl., som ett företag i en stat satt upp i den andra staten, utgör fast driftställe beror sålunda på om företaget bedriver affärsverksamhet utöver den ursprungliga installationen av automaterna. Fast driftställe föreligger inte om företaget endast sätter upp automaterna och sedan hyr ut dem till andra företag. Fast driftställe kan dock föreligga, om det företag som sätter upp automaterna även driver och underhåller dem för egen räkning. Detsamma gäller även om automaterna drivs och underhålls av representant som saknar självständig ställning gentemot företaget.

11. Fast driftställe uppkommer så snart företaget börjar bedriva sin rörelse från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Detta är fallet när företaget på platsen för affärsverksamhet förbereder den verksamhet som är avsedd att pågå varaktigt vid platsen för affärsverksamhet. Den tid

under vilken företaget upprättar den stadigvarande platsen för affärsverksamhet bör inte medräknas, under förutsättning att själva upprättandet väsentligen skiljer sig från den verksamhet som är avsedd att pågå varaktigt vid denna plats. Det fasta driftstället upphör att finnas till när den stadigvarande platsen för affärsverksamhet överlåts eller när den verksamhet som bedrivs från platsen upphör, dvs. när alla åtgärder som har samband med det fasta driftställets tidigare verksamhet avslutas (avveckling av löpande affärstransaktioner, underhåll och reparation av anordningar). Tillfälligt avbrott i verksamheten kan emellertid inte anses som upphörande. Om den stadigvarande platsen för affärsverksamhet hyrs ut till annat företag, används platsen vanligen endast för detta företags verksamhet och inte för uthyrarens. Uthyrarens fasta driftställe upphör härvid i allmänhet att finnas till, utom då denne fortsätter att bedriva egen affärsverksamhet från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet.

P. 2 innehåller en uppräkning, på intet sätt uttömmande, av exempel på anordningar som var och en kan anses utgöra ett fast driftställe. De anordningar som räknas upp, "plats för företagsledning", "filial" osv., ska tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller de i p. 1 angivna villkoren, dvs. det måste vara en stadigvarande plats där affärsverksamhet bedrivs. Av p. 14 i kommentarerna till modellavtalet framgår att begreppet *annan plats för utvinning av naturtillgångar* i art. 5 p. 2 f) bör ges en vid tolkning och exempelvis inbegriper varje plats för utvinning av kolväte (på land eller utanför kusten). En exemplifiering motsvarande den i art. 5 p. 2 finns i 2 kap. 29 § 2 st. IL.

Fhb rörande fast driftställe

I RÅ 1998 not. 188 har frågan om vad som avses med fast driftställe enligt intern rätt och skatteavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland prövats.

Förutsättningarna

Förhållandena enligt ansökan om förhandsbesked var följande: Ett tyskt bolag vars verksamhet bestod av tillverkning och försäljning av vissa produkter önskade avsätta en del av produktionen på den svenska marknaden. Företaget avsåg att etablera ett kontor med utställningslokal i Sverige samt anställa tre personer som skulle tjänstgöra vid kontoret med förmedling och marknadsföring av företagets produkter.

Avsikten var att en person skulle sköta verksamheten på kontoret, såsom att handha telefonkontakter och förevisa företagets produkter, medan de andra skulle bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder. I verksamheten skulle ingå att distribuera broschyrer och generellt informera om företagets

produkter, samt att lämna upplysningar om tekniska data avseende dessa etc.

I ansökan framhölls särskilt att personalen vid det svenska kontoret inte skulle ha rätt att, för det tyska företagets räkning, ingå bindande leveransavtal med potentiella kunder, eller på annat sätt avtalsmässigt binda det tyska företaget. Det skulle tydligt framhållas för de svenska kunderna att de i Sverige anställda inte var säljare, utan endast agerade såsom bud och förmedlare av upplysningar avseende produkterna. Inget hindrade att svenska kunder vände sig direkt till det tyska företaget när avtal skulle ingås.

Lönen skulle bestå av fast och en rörlig del som var avhängig av de order som kom från svenska kunder.

Vidare skulle följande funktioner handhas av företaget i Tyskland:

– alla leveransavtal accepteras i Tyskland,

– alla beslut avseende anställningsvillkor och beslut rörande personalfrågor fattas i Tyskland,

– alla orderbekräftelser och fakturor utställas i Tyskland och skickas direkt till de svenska kunderna,

– all indrivning av kundfordringar, såsom upprättande av kravbrev etc., sker från Tyskland,

– alla kostnader för driften av det svenska kontoret betalas av det tyska företaget,

– alla leveranser sker direkt från det tyska företaget till kunden och det kommer inte att ske några leveranser från det svenska kontoret samt lager endast finnas i Tyskland.

Det tyska företaget gjorde gällande att det var fråga om ett representationskontor och att verksamheten var av sådant slag att fast driftställe, enligt art. 5 p. 4 e) i skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193), inte skulle anses föreligga eftersom kontoret uteslutande skulle användas för att ombesörja reklam, ge upplysningar eller liknande verksamhet av förberedande eller biträdande art.

Det tyska företaget frågade om verksamheten i Sverige skulle innebära att företaget fick ett fast driftställe här enligt intern rätt och om så var fallet, om detta också gällde i förhållande till skatteavtalet med Tyskland. Vidare ställdes frågan om svaren blev annorlunda om den svenska personalen skulle erhålla enbart lön.

SRN:s förhandsbesked

SRN uttalade att det tilltänkta kontoret, enligt intern rätt, tveklöst utgjorde en stadigvarande plats för det tyska företagets affärsverksamhet. Med hänsyn till arten av de arbetsuppgifter som de vid kontoret anställda enligt ansökningen skulle utföra, som att ”bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder”, fick vidare företagets verksamhet delvis anses bedriven från kontoret (jfr p. 7 och 10 i kommentarerna till art. 5 i OECD:s modellavtal). Det förhållandet att personalens lön i sin helhet skulle vara fast medförde inte annan bedömning.

Vidare fann nämnden att även om vissa delar av den vid kontoret bedrivna verksamheten kan vara att hänföra till sådan verksamhet som avses i artikel 5 p. 4 e) i skatteavtalet med Tyskland, kunde verksamheten vid kontoret inte uteslutande anses vara av den arten. Även vid tillämpning av skatteavtalet medförde därför inrättandet av ett kontor i Sverige, enligt de i ärendet lämnade förutsättningarna, att företaget skulle anses ha ett fast driftställe här i landet. Det förhållandet att personalens lön i sin helhet är fast medför inte heller i detta fall någon annan bedömning.

RR fastställde förhandsbeskedet.

De slutsatser man kan dra av detta förhandsbesked är bl.a. att det saknar självständig betydelse huruvida fakturering sker via ett i Sverige inrättat kontor eller ej så snart affärsverksamhet påbörjats genom anställda vid kontoret. Om personal anlitas för uppsökande verksamhet hos potentiella kunder har gränsen passerats för vad som kan betraktas som en verksamhet av uteslutande förberedande eller biträdande art (se p. 24 i kommentarerna till art. 5 i OECD:s modellavtal).

Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverk-samhet

Enligt artikel 5 p. 3 utgör en plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet fast driftställe först om verksamheten pågår under mer än tolv månader. Detta innebär att om verksamheten pågår mer än tolv månader och förutsättningarna i övrigt är uppfyllda för att fast driftställe ska anses föreligga så beskattas verksamheten vid det fasta driftstället från den första dagen. Tidsgränsen varierar i olika avtal. I förhållande till utvecklingsländer tillämpar Sverige ofta en sexmånadersregel. I IL:s regler om fast driftställe finns ingen tidsgräns angiven, vilket innebär att även för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet gäller de generella villkoren för att fast driftställe ska föreligga (se 2 kap. 29 § 2 st. IL). Detta kan endast utnyttjas i förhållande till icke-avtalsland. I förhållande till avtalsländer måste den i avtalet stipulerade tidsperioden iakttas.

I p. 17 i kommentarerna behandlas vad som ryms i begreppet *byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet*. Efter de ändringar som infördes i samband med revisionen år 2003 har dessa kommentarer följande lydelse:

> 17. Begreppet "byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet" omfattar inte endast uppförandet av byggnad utan också väg-, bro- eller kanalbygge, renovering (innefattande mer än bara underhåll eller ommålning och omtapetsering) av byggnader, vägar, broar eller kanaler, utläggande av rörledning samt schaktning och muddring. Vidare är begreppet ”installationsverksamhet” inte begränsat till en installation hänförlig till ett anläggningsprojekt, utan inkluderar också installation av ny utrustning, såsom en komplex maskin, i en redan existerande byggnad eller utomhus. Planering och övervakning på platsen för uppförandet av en byggnad omfattas av punkt 3. Stater som önskar modifiera texten i punkten så att den uttryckligen framhåller detta är fria att göra så i sina bilaterala avtal.

I p. 18 i kommentarerna till artikel 5 p. 4 i modellavtalet anges att tolvmånadersgränsen gäller för varje särskild byggplats eller projekt och att tid som entreprenören tidigare har ägnat åt annan byggnadsverksamhet eller projekt som saknar samband med den aktuella verksamheten inte ska medräknas. Vidare talas i kommentarerna om missbruk av denna tolvmånadersgräns. Detta missbruk kan ske på så sätt att bolag som ingår i en koncern delar upp kontrakten sinsemellan så att inget kontrakt varar mer än tolv månader. Problemet med sådana slag av missbruk – som beroende på omständigheterna kan falla inom tillämpningsområdet för regler mot skatteundandragande – kan

enligt kommentarerna lösas i bilaterala förhandlingar mellan berörda stater, se t.ex. artikel 5 p. 4 i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512).

I p. 19 i kommentarerna till artikel 5 lämnas vägledning hur tidsperioden ska beräknas. Punkten har följande lydelse:

> 19. En plats för byggnadsverksamhet uppkommer vid den tidpunkt då entreprenören inleder sitt arbete, vari inbegrips förberedande arbete, i den stat där byggnaden skall uppföras, exempelvis om han inrättar ett planeringskontor för byggnadsarbetet. Det består i allmänhet ända till dess arbetet är avslutat eller definitivt avbrutits. Byggnadsverksamhet bör inte anses upphöra, när arbetet tillfälligt avbryts. Säsongmässigt eller annat tillfälligt avbrott bör inräknas när man bestämmer byggnadsverksamhetens varaktighet. Säsongavbrott inbegriper avbrott på grund av dåligt väder. Tillfälligt avbrott kan bero på exempelvis materialbrist eller arbetskonflikt. Om sålunda exempelvis en entreprenör inledde ett vägarbete den 1 maj och upphörde den 1 november på grund av svåra väderleksförhållanden eller brist på materiel, men återupptog arbetet den 1 februari följande år och fullbordade vägen den 1 juni, bör entreprenörens byggnadsverksamhet anses såsom fast driftställe eftersom 13 månader förflutit mellan den tidpunkt när denne påbörjade arbetet (den 1 maj) och den tidpunkt när han slutligen blev färdig (den 1 juni följande år). Om ett företag (huvudentreprenör), som har åtagit sig att utföra ett omfattande byggnadsprojekt, lämnar delar av projektet på underentreprenad till andra företag (underentreprenörer), måste den tid som underentreprenör använt för arbete på byggnadsplatsen anses vara tid som huvudentreprenören använt för byggnadsprojektet. Underentreprenören har själv fast driftställe på byggnadsplatsen, om hans verksamhet där pågår mer än tolv månader.

När det gäller handelsbolag (och andra delägarbeskattade subjekt) ska enligt p. 19.1 i kommentarerna till artikel 5 p. 4 i OECD:s modellavtal tolvmånaderstesten utföras på handelsbolagsnivå såvitt avser dess verksamhet. Om den tid som handelsbolagets delägare och anställda tillbringat på byggnadsplatsen överstiger tolv månader kommer den verksamhet som handelsbolaget utövar att anses vara bedriven från ett fast driftställe. Varje enskild delägare kommer följaktligen att anses ha ett fast driftställe såvitt gäller beskattningen av dennes andel av handelsbolagets inkomst av rörelse, och det oavsett den tid som delägaren själv tillbringat på

den aktuella platsen.

I p. 20 i kommentarerna till OECD:s modellavtal besvaras frågan om verksamhet som till sin karaktär fortlöpande flyttas till ny plats kan anses vara ett fast driftställe. I kommentarerna sägs följande:

> 20. Anläggnings- eller installationsverksamhet kan till sin karaktär vara sådan att entreprenörens verksamhet måste fortlöpande eller åtminstone tid efter annan flyttas till ny plats, alltefter som arbetet fortskrider. Detta är fallet exempelvis när väg eller kanal byggs, vattenled muddras eller rörledning läggs ut. I sådant fall saknar det betydelse att arbetskraften inte befinner sig på en bestämd plats under tolv månader. Den verksamhet som bedrivs på varje särskilt ställe utgör del av en enda verksamhet, och denna verksamhet måste anses som fast driftställe, om den som helhet betraktad pågår mer än tolv månader.

Verksamhet på kontinentalsockeln

I skatteavtal med stater som har verksamhet på sin kontinentalsockel finns ofta i den bestämmelse som behandlar sådan verksamhet en särskild bestämmelse om när ett fast driftställe uppkommer, se t.ex. artikel 21 i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512 och 1997:920), artikel 21 i skatteavtalet med Litauen (SFS 1993:1274), artikel 25 i skatteavtalet med Nederländerna (SFS 1992:17) och artikel 28 i skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:912).

Undantag

I p. 4 anges en rad verksamheter som utgör undantag från den i p. 1 intagna definitionen. De i denna punkt uppräknade verksamheterna utgör således inte fasta driftställen även om de bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Gemensamt för de i denna punkt behandlade verksamheterna är att de i allmänhet är av förberedande eller biträdande art.

Beroende representant

Enligt p. 5 i denna artikel utgör en *beroende* representant, dvs. en person som företräder ett företag och ingår avtal för detta företags räkning i den andra avtalsslutande staten, ett fast driftställe i denna andra stat för det företag han representerar.

Begreppet ”fullmakt att sluta avtal i företagets namn”

Av p. 32 i kommentarerna, som avser en beroende representant, framgår vidare att begreppet "fullmakt att sluta avtal i företagets namn" inte är begränsat till att avse fall då representanten rent bokstavligt sluter avtal i företagets namn utan också omfattar fall då representanten sluter ett avtal som är bindande för företaget även om ett sådant avtal i det konkreta fallet inte ingås i företagets namn. Vid en första anblick förefaller detta tillägg inte nödvändigt med hänsyn till ordalydelsen i fjärde meningen i p. 33

i kommentarerna som lyder:

> … En person som har fullmakt att förhandla i fråga om alla enskilda avtalsvillkor med bindande verkan för företaget kan sägas använda fullmakten "i denna stat", även om en annan person undertecknar avtalet i den stat där företaget är beläget. …

Tillägget har dock bedömts nödvändigt eftersom en engelsk domstol ansåg att bara en representant som rent bokstavligt sluter avtal i företagets namn utgör ett fast driftställe.

I samband med den år 2003 företagna revisionen av modellavtalet togs i kommentarerna till artikel 5 in ett avslutande avsnitt – p. 42.1-42.10 – som behandlar *elektronisk handel* (e-handel). I dessa punkter anges följande:

> 42.1 Det har pågått en diskussion om vid e-handel redan användandet av datorutrustning i en stat kan medföra att ett fast driftställe föreligger. Den frågan väcker ett antal frågor i relation till artikelns bestämmelser.
>
> 42.2 Medan en plats där automatiserad utrustning körs av ett företag kan utgöra ett fast driftställe i den stat där den är belägen (se nedan), måste åtskillnad göras mellan datautrustning, som kan monteras upp på en plats och under särskilda förutsättningar utgöra ett fast driftställe, och den information samt mjukvara som används av eller lagras i den utrustningen. En webbsida på Internet, vilken är en kombination av mjukvara och elektroniska data, utgör t.ex. inte i sig materiell egendom. Den kan därför inte vara en plats som kan utgöra ”plats för affärsverksamhet” eftersom det inte finns någon ”anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning” (se punkt 2 ovan) såvitt avser mjukvaran och data som utgör webbsidan. Å andra sidan är servern på vilken webbsidan är lagrad och genom vilken den är tillgänglig ett stycke utrustning som finns på en fysisk plats och denna plats kan utgöra en ”fast plats för affärsverksamhet” för företaget som driver servern.
>
> 42.3 Skillnaden mellan en webbsida och servern på vilken webbsidan är lagrad och används är viktig eftersom företaget som driver servern kan vara ett annat än företaget som driver affärsverksamhet genom webbsidan. Det är exempelvis vanligt att webbsidan genom vilken ett företag bedriver sin verksamhet finns på en server som tillhör ett företag som tillhandahåller Internettjänster (Internet Service Provider; ISP). Även om avgifterna som betalas till ISP enligt sådana avtal kan bygga på hur stortdiskutrymme som används för att lagra mjukvara och data som webbsidan

kräver, medför dessa avtal typiskt sett inte att servern och dess placering står till företagets förfogande (se punkt 4 ovan) även om företaget har haft möjlighet att bestämma att dess webbsidaskall finnas på en särskild server belägen på en särskild plats. I ett sådant fall har företaget inte ens en fysisk närvaro på den platsen eftersom webbsidan inte är materiell. I dessa fall kan företaget inte anses ha förvärvat en plats för affärsverksamhet på grund av detta hyresarrangemang. Om emellertid företaget som bedriver verksamhet genom en webbsida själv förfogar över servern, till exempel äger (eller hyr) och driver servern på vilken webbsidan är lagrad och används, kan platsen där den servern finns utgöra ett fast driftställe för företaget om övriga förutsättningar i artikeln är uppfyllda.

42.4 Datautrustning som finns på en given plats utgör ett fast driftställe bara om den uppfyller kravet på att vara fast. Vad som är relevant när det gäller en server är inte möjligheten att servern kan flyttas utan om den rent faktiskt flyttats. För att utgöra en plats för affärsverksamhet behöver en server finnas på en viss plats under en tillräckligt lång tidsperiod för att därigenom bli stadigvarande i den mening som avses i punkt 1.

42.5 En annan fråga är om ett företags affärsverksamhet kan sägas bedrivas helt eller delvis på en plats där företaget har utrustning, såsom en server, till sitt förfogande. Frågan om ett företags affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs genom sådan utrustning måste prövas från fall till fall och med beaktande av om det kan sägas att företaget på grund av sådan utrustning har anordning till sitt förfogande och bedriver rörelseverksamhet där.

42.6 När ett företag har datautrustning på en särskild plats kan ett fast driftställe föreligga även om ingen personal från det företaget behöver finnas på den platsen för skötseln av utrustningen. Personals närvaro är inte nödvändig för att anse att ett företag helt eller delvis bedriver sin verksamhet på en plats när det rent faktiskt inte behövs någon personal för att bedriva affärsverksamhet på den platsen. Denna slutsats är tillämplig på e-handel i samma utsträckning som den är tillämplig på annan verksamhet i vilken automatisk utrustning används, t.ex. automatisk pumputrustning som används vid utvinning av naturresurser.

42.7 En annan fråga hänför sig till det faktum att inget fast driftställe kan anses finnas när den e-handel som bedrivs genom datautrustning på en viss plats i en stat är begränsad

till sådan förberedande eller beträdande verksamhet som omfattas av punkt 4. Frågan om speciell verksamhet som bedrivs på en sådan plats omfattas av punkt 4 måste undersökas från fall till fall med beaktande av de olika funktioner som företaget utför genom den utrustningen. Exempel på verksamhet som allmänt sett anses vara av förberedande och biträdande art inkluderar:

– tillhandahållande av en kommersiell länk – väldigt lik en telefonlinje – mellan leverantörer och konsumenter;

– reklam för varor eller tjänster;

– av säkerhets- eller effektivitetsskäl reläa information via en spegelserver;

– samla marknadsinformation åt företaget;

– tillhandahålla information.

42.8 Om emellertid sådana funktioner i sig själva utgör en väsentlig och betydande del av företagets hela affärsverksamhet eller om andra kärnfunktioner i företaget bedrivs via datorutrustningen, skulle dessa gå utöver de verksamheter som omfattas av punkt 4 och om utrustningen utgör en plats för affärsverksamhet för företaget (som diskuteras i punkterna 42.2-42.6 ovan) skulle det föreligga ett fast driftställe.

42.9 Vad som utgör kärnfunktioner för ett visst företag beror på arten av den affärsverksamhet som företaget bedriver. Vissa ISP:s affärsverksamhet består exempelvis i att driva egna servrar i syfte att vara värd för webbsidor eller andra applikationer för andra företag. För dessa ISP:s utgör driften av servrar, i syfte att tillhandahålla tjänster åt kunderna, en väsentlig del av deras kommersiella verksamhet och kan inte anses förberedande eller biträdande. Ett annat exempel är företag (ibland kallade "e-skräddare") som bedriver affärsverksamhet genom att sälja produkter via Internet. I det fallet är företaget inte verksamt med att driva serverar och bara den omständigheten att det kan göra så på en viss plats är inte tillräckligt för att dra slutsatsen att verksamhet som bedrivs på den platsen är mer än förberedande och biträdande. Vad som måste göras i ett sådant fall är att undersöka arten av den verksamhet som bedrivs på den platsen mot bakgrund av den affärsverksamhet som företaget bedriver. Om dessa verksamheter bara är förberedande eller biträdande för affärsverksamheten att sälja produkter på Internet (platsen används till exempel för att driva en server som, vilket ofta

är fallet, används uteslutande för reklam, visa en produktkatalog eller tillhandahålla information till potentiella
kunder), är punkt 4 tillämplig och platsen kommer inte att utgöra ett fast driftställe. Om emellertid de typiska funktionerna med avseende på en försäljning utförs på den platsen (till exempel att sluta avtal med kunden automatiskt, betalning och leverans av produkterna genom utrustningen på platsen) kan dessa verksamheter inte anses vara bara förberedande eller biträdande.

42.10 En sista fråga är om punkt 5 kan tillämpas för att anse en ISP vara ett fast driftställe. Som redan påpekats är det vanligt att ISP:s tillhandahåller tjänsten att vara värd för andra företags webbsidor på sina egna servrar. Frågan kan då uppstå om punkt 5 kan tillämpas för att anse sådana ISP:s utgöra fasta driftställen för företagen som bedriver elektronisk handel via webbsidor som drivs genom servrar ägda och skötta av dessa ISP:s. Punkt 5 är i regel inte tillämplig eftersom ISP:s inte utgör en agent för företagen till vilka webbsidorna hör, detta då de inte har befogenhet att sluta eller regelbundet sluter avtal i dessa företags namn eller därför att de utgör oberoende agenter som bedriver sina sedvanliga affärsverksamheter vilket bestyrks av det faktum att de är värdar åt många olika företags webbsidor. Det står också klart att eftersom webbsidan via vilken ett företag bedriver sin affärsverksamhet inte i sig själv är en "person" enligt definitionen i artikel 3 kan punkt 5 inte tillämpas för att anse att ett fast driftställe existerar på grund av att webbsidan är en agent för företaget vad avser den punkten.

8.3.4 Beskattning av inkomst

Artiklarna 6-22 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har därvid betydelse *endast* vid tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten ska hänföras enligt svensk intern skatterätt. Detta framgår också av prop. 1995/96:121 – avseende den numera upphävda lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal – där det på s. 18 sades följande:

> Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i Sverige skall avgöras utan beaktande av

dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser. På samma sätt skall avtalets uppdelning av inkomster inte påverka de interna reglernas uppdelning av inkomster i olika inkomstslag. Detsamma gäller givetvis beträffande avtalets uppdelningar av tillgångar i olika slag av tillgångar. Beskattningen i Sverige skall ske enligt den ordning och på det sätt som föreskrivs i de interna reglerna. Föreligger ett åtagande enligt avtalet att lindra eller efterge beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall dock detta åtagande iakttas vid bestämmandet av den skatt som skall debiteras. …

Inkomst av fast egendom

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom (däri inbegripet inkomst av lantbruk eller skogsbruk) belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillbehör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, nyttjanderätt till fast egendom samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp, båtar och luftfartyg anses inte vara fast egendom.

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas på inkomst som förvärvas genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av fast egendom.

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 3 tillämpas också på inkomst av fast egendom som tillhör ett företag.

Denna artikel behandlar *bara* inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom belägen i en *annan* avtalsslutande stat. Är den fasta egendomen belägen i ägarens hemviststat (dvs. den stat där ägaren har hemvist enligt artikel 4) eller i tredje stat tillämpas bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller artikel 21 (Annan inkomst).

Artikel 6 p. 1 ger rätten att beskatta inkomst av fast egendom till källstaten, dvs. den stat där den egendom som avkastar sådan inkomst är belägen.

Beskattningsrätten till fast egendom fördelas alltid enligt denna artikel även om inkomsten behandlas som inkomst av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i IL. Detta framgår uttryckligen av p. 4 i denna artikel och artikel 7 p. 7. Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralfyndighet, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet.

Definition av

I p. 2 definieras begreppet *fast egendom* genom en hänvisning till

"fast egendom"

lagstiftningen i den stat i vilken egendomen är belägen. Vad som enligt avtalet är att betrakta som "fast egendom" avgörs i första hand av vad som enligt den aktuella statens skattelagstiftning är att hänföra till fast egendom. Finns i denna stat ingen särskild skatterättslig definition av fast egendom får bedömningen göras utifrån den betydelse begreppet har enligt situsstatens civilrättliga lagstiftning. Vidare anges de tillgångar och rättigheter som *alltid* ska anses vara fast egendom vid tillämpningen av avtalet. I nyare svenska skatteavtal tas på svensk begäran ordet "byggnader" med i denna uppräkning. Eftersom byggnad i vissa fall är lös egendom enligt svensk lagstiftning skulle annars sådana byggnader hamna utanför artikelns tillämpningsområde trots att man vid beskattningen i Sverige enligt 2 kap. 6 § IL ska tillämpa de regler som gäller för fastighet. Det förekommer även att definitionen av ”fast egendom” tas in i artikel 3 (Allmänna definitioner), se t.ex. det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) artikel 3 p. 1 f).

Vilka inkomster omfattas?

Artikeln omfattar såväl inkomster som härrör från omedelbart nyttjande som inkomster som härrör från uthyrning eller annan användning av egendomen. Artikeln är även tillämplig på inkomst av uthyrning av bostadsrätter om begreppet "fast egendom" i likhet med modellavtalet omfattar *nyttjanderätt till fast egendom* (RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91). De flesta svenska avtal, dock inte alla, har denna lydelse av definitionen av "fast egendom". Det är därför viktigt att kontrollera definitionen i tillämpligt skatteavtal.

Realisationsvinst vid avyttring av fast egendom behandlas inte i denna artikel utan i artikel 13. I vissa äldre avtal omfattar dock artikel 6 även realisationsvinst vid försäljning av fast egendom. Det framgår då uttryckligen av artikeln eller av bestämmelser i protokollet till avtalet.

OECD överväger om artikel 6 ska utvidgas för att även tillämpas på ”fastighetsbolag”. Artikel 13 skulle också bli berörd av en sådan eventuell utvidgning. Ett antal medlemsstater – Finland, Frankrike och Spanien – har i reservationer förklarat att de förbehåller sig rätten att ta in en sådan bestämmelse i sina skatteavtal.

Inkomst av rörelse

Artikel 7

Inkomst av rörelse

1. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.

> 2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.
>
> 3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.
>
> 4. I den mån inkomst hänförlig till fast driftställe brukat i en avtalsslutande stat bestämmas på grundval av en fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget, hindrar bestämmelserna i punkt 2 inte att i denna avtalsslutande stat den skattepliktiga inkomsten bestäms genom sådant förfarande. Den fördelningsmetod som används skall dock vara sådan att resultatet överensstämmer med principerna i denna artikel.
>
> 5. Inkomst hänförs inte till fast driftställe endast av den anledningen att varor inköps genom det fasta driftställets försorg för företaget.
>
> 6. Vid tillämpningen av föregående punkter bestäms inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället genom samma förfarande år från år, såvida inte goda och tillräckliga skäl föranleder annat.
>
> 7. Ingår i inkomst av rörelse inkomst som behandlas särskilt i andra artiklar av detta avtal, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i denna artikel.

Före år 2000 behandlades inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i en egen artikel i OECD:s modellavtal, nämligen artikel 14. Bestämmelserna i artikel 14 motsvarade de som var tillämpliga på inkomst av rörelse (artikel 7), dock att man i artikel 14 använde sig av konceptet ”stadigvarande anordning” i stället för ”fast driftställe”. Avskaffandet år 2000 av artikel 14 i modellavtalet speglar det faktum att någon skillnad mellan det i artikel 14 använda konceptet ”stadigvarande anordning” och det i artikel 7 använda ”fast driftställe” inte varit avsedd. Inte heller har det varit avsett att det skulle vara någon skillnad hur inkomst och skatt beräknas enligt artiklarna 7 och 14. En konsekvens av att ett skatteavtal saknar en bestämmelse motsvarande modellavtalets artikel 14 (Självständig yrkesutövning) är att inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet faller in under artikel 7 (Inkomst av rörelse). Detta har också markerats genom den i artikel 3 p. 1 h intagna definitionen av begreppet *rörelse* som uttryckligen anger att begreppet omfattar professionella tjänster och annan självständig verksamhet.

Inkomst av rörelse beskattas enligt huvudregeln endast i den stat där företaget enligt avtalet har hemvist. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i en annan avtalsslutande stat får dock inkomst som är hänförlig till detta driftställe beskattas i denna

stat. Begreppet *företag* är enligt definitionen i artikel 3 p. 1 c tillämpligt på rörelseverksamhet. Begreppet innefattar alltså fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse (jfr RÅ 1991 not. 228, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38).

Inkomst-beräkningen

Om ett företag med hemvist i någon avtalsslutande stat bedriver rörelse från fast driftställe i Sverige, ska i första hand svenska regler tillämpas vid inkomstberäkningen (jfr RÅ 1971 ref. 50) men beräkningen får inte stå i strid med tillämpligt skatteavtals bestämmelser.

Armlängds-principen

Vid fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor ska enligt p. 2 armlängdsprincipen användas, dvs. till det fasta driftstället ska hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om det, i stället för att avsluta affärer med huvudkontoret, hade avslutat affärer med ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och avslutat affärer på normala affärsmässiga villkor.

Utgifter

P. 3 innehåller vissa regler för hur utgifter som uppkommit för ett fast driftställe ska behandlas. Där klargörs t.ex. att en skälig del av utgifterna för företagets ledning och allmänna förvaltning samt forsknings- och utvecklingskostnader, räntor och andra utgifter som uppkommit för företaget i dess helhet (eller den del därav som inbegriper det fasta driftstället) får dras av som en utgift hos det fasta driftstället, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller någon annanstans.

Verksamhet i rymden

P. 4 i kommentarerna till artikel 7 i modellavtalet behandlar verksamhet i rymden, via satelliter eller rymdraketer. Där sägs att ingen stat vill utsträcka sin beskattningssuveränitet till verksamhet som utövas i rymden. Det framhålls vidare att modellavtalets bestämmelser är tillräckliga för att lösa eventuella problem som kan uppstå.

I samband med 2003 års revision av modellavtalet togs en ny punkt – 10.1 – in i kommentarerna till artikel 7. I denna punkt klargörs att intern CFC-lagstiftning inte står i strid med bestämmelserna i artikel 7 p. 1. Punkten har följande lydelse:

> 10.1 Syftet med punkt 1 är att begränsa en avtalsslutande stats rätt att beskatta rörelseinkomst som företag med hemvist i den andra avtalsslutande staten uppburit. Punkten begränsar inte en avtalsslutande stats rätt att beskatta personer med hemvist i den egna staten med stöd av dess interna CFC-lagstiftning även om en sådan beskattning av personer med hemvist i den egna staten kan ha sin utgångspunkt i beräkningar av de delar av inkomsten hos ett

företag med hemvist i den andra avtalsslutande staten som är hänförliga till dessa personers engagemang i företaget. Skatt som på detta sätt tas ut av en stat på personer med hemvist där minskar inte inkomsterna hos företaget iden andra avtalsslutande staten och kan därför inte sägas ha tagits ut på sådana inkomster (se också punkt 23 i kommentarerna till artikel 1 och punkterna 37 och 39 i kommentarerna till artikel 10).

Överföring av tillgångar

I kommentarerna diskuteras vidare mera i detalj vad som ska avgöra om en inkomst ska hänföras till ett fast driftställe. I p. 15 och 15.1 i kommentarerna till artikel 7 p. 2 behandlas den situationen att en stat anser att det uppstår en skattemässig vinst när en tillgång som är en del av ett fast driftställes tillgångar överförs till huvudkontoret i en annan stat. Om en sådan överföring utlöser beskattning av en, icke realiserad, värdestegring trots att själva försäljningen sker först ett senare år kan det innebära en överbeskattning i synnerhet om fråga är om en stat som tillämpar avräkningsmetoden och som inte har carry forward eller carry back i sin interna lagstiftning (se avsnitt 7, Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning). I kommentarerna till modellavtalet föreslås att de båda staterna bör försöka att lösa problemet genom ömsesidig överenskommelse. En lösning kan vara att den stat varifrån överföringen sker uppskjuter sin beskattning, eventuellt mot en eller annan form av garanti.

Överföring av osäkra fordringar i bankverksamhet

I p. 15.2-15.4 i kommentarerna behandlas överföring av osäkra fordringar inom bankverksamhet. Sådana överföringar ska enligt kommentarerna endast beaktas om de sker av rent affärsmässiga skäl och skulle ha kunnat ske mellan oberoende parter. Detta är t.ex. inte fallet om överföringen sker endast med syftet att banken ska erhålla största möjliga skattelättnad. Ett tillfälle när överföringen kan anses vara affärsmässigt välgrundad är när banken öppnar en filial i en given stat och lån som tidigare givits av banken eller annan filial till personer som är bosatta i denna stat överförs till den nya filialen. I en sådan situation bör den överförda fordran i första hand bestämmas till marknadsvärdet och skattemässigt behandlas på detta sätt. Det är emellertid stora skillnader i olika staters interna skattelagstiftning och även i detta fall föreslås att de berörda staterna ingår en ömsesidig överenskommelse.

Omkostnader

Av kommentarerna till artikel 7 p. 3 framgår att avdrag ska medges med det verkliga omkostnadsbeloppet. Fråga är här om alla omkostnader är relevanta. Detta är inte fallet, vilket redan framgår av artikeltexten eftersom endast omkostnader som är till nytta för det fasta driftstället ska hänföras till detta. Om

huvudkontoret t.ex. har utgifter för reklamkostnader för varor som det fasta driftstället inte handlar med ska ingen del av de omkostnaderna hänföras till det fasta driftstället. Detsamma gäller om det fasta driftstället gör reklam för varor som det inte handlar med. I detta fall ska driftställets vinst höjas med omkostnadsbeloppet.

I de fall en omkostnad med rätta kan hänföras till det fasta driftstället är frågan om det bara är för själva omkostnaden eller om det är för omkostnaden med vinstpåslag som avdrag ska medges. Utgångspunkten bör vara det sistnämnda eftersom oberoende företag normalt vill uppnå vinst. Men det finns tillfällen där detta inte gäller, t.ex. när oberoende företag delar kostnaden mellan sig i fråga om verksamhet som de utövar tillsammans, till fördel för båda parter.

Äganderätt till immateriell rättighet

I p. 17.4 i kommentarerna sägs att man inom ett företag inte kan hänföra äganderätten till en immateriell rättighet till en bestämd del av företaget. De faktiska utvecklingskostnaderna ska fördelas proportionellt utan vinstpåslag mellan de företag som använder rättigheten.

Tillhandahållande av tjänster

P. 17.5-17.7, behandlar frågor om kostnadsfördelning vid tillhandahållande av tjänster. I dessa punkter tas tre fall upp, nämligen:

– att företagets verksamhet helt eller delvis består i att tillhandahålla de aktuella tjänsterna och det kan finnas ett standardpris för dem. I sådant fall är det normalt lämpligt att tjänsten debiteras till samma pris som till en utomstående kund;

– att det fasta driftställets huvudsakliga verksamhet består i att tillhandahålla huvudkontoret specifika tjänster och dessa tjänster innebär en verklig nytta för företaget samt att dess kostnader utgör en betydande del av företagets utgifter. I detta fall kan den stat där det fasta driftstället är beläget kräva att kostnaderna räknas upp med en vinstmarginal men bör, så långt det är möjligt, undvika schablonmässiga lösningar och i stället utgå från värdet på dessa tjänster i det enskilda fallet;

– att tillhandahållandet av tjänster ingår som en del i den allmänna ledningen av företaget i dess helhet. Kostnaderna för dessa tjänster ska normalt fördelas ut - utan något vinstpåslag - på de delar av företaget som utnyttjat dessa tjänster.

Enligt artikel 7 p. 7 berörs inkomst av rörelse som behandlas särskilt i andra artiklar i avtalet inte av artikel 7. Exempelvis ska beskattningsrätten till ett bolags utdelningsinkomster normalt sett

fördelas med stöd av artikel 10 och inte artikel 7. När det gäller förhållandet mellan artikel 7 och artikel 17 p. 2 har det behandlats av RR i RÅ 2002 ref. 89, se vidare under artikel 17.

Sjö- och luftfart

Artikel 8

Sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart

1. Inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.
2. Inkomst genom användningen av båt som går i trafik på inre farvatten beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.
3. Om företag som bedriver sjöfart eller trafik på inre farvatten har sin verkliga ledning ombord på ett skepp eller en båt, anses ledningen belägen i den avtalsslutande stat där skeppet eller båten har sin hemmahamn eller, om någon sådan hamn inte finns, i den avtalsslutande stat där skeppets eller båtens redare har hemvist.
4. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas även på inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Avsteg från fast driftställeprincipen

Enligt p. 1 gäller att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik endast får beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning, vilket normalt sett torde vara där företaget har sitt huvudkontor. Denna regel innebär ett avsteg från fast driftställeprincipen som enligt artikel 7 tillämpas på inkomst av rörelse. Syftet med denna avvikelse från fast driftställeprincipen är att garantera att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik blir beskattad i endast en stat.

Subject to tax regel

Med hänsyn till att begreppet "verklig ledning" inte finns i intern svensk lagstiftning krävs att ett företag som bedriver internationell trafik enligt intern svensk rätt har ett fast driftställe i Sverige för att beskattning ska kunna ske här. I de avtal där OECD-lydelsen används har därför på svenskt initiativ tillagts en s.k. "subject to tax" regel som lyder:

> I fall då denna stat på grund av sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten i sin helhet, skall inkomsten beskattas endast i den avtalsslutande stat i vilken företaget har hemvist.

Detta innebär att beskattningsrätten i sin helhet övergår på den andra avtalsslutande staten i de fall Sverige inte kan beskatta hela inkomsten.

Hemvistprincipen

Från svensk sida föredrar man en lydelse som bygger på hemvistprincipen, dvs. att beskattning ska ske endast i den stat där företaget som bedriver sjöfart och luftfart har hemvist.

"Time-charter"

Med inkomst av sjöfart och luftfart avses främst inkomst som erhållits för transport av personer eller gods. Bestämmelsen

omfattar dessutom inkomst som på grund av sin natur eller sitt nära samband med dessa inkomster kan hänföras till samma grupp. Denna artikel är t.ex. tillämplig på inkomst genom uthyrning av fullt utrustat och bemannat skepp eller luftfartyg (time-charter).

"Bareboat-charter"

Artikeln är dock, enligt uttryckligt uttalande i p. 5 i kommentarerna till modellavtalets artikel 8, inte tillämplig på inkomst genom uthyrning av skepp eller luftfartyg som är i huvudsak obemannat (bareboat-charter), såvida inte uthyrningen är en tillfällig inkomstkälla för ett företag som bedriver internationell sjöfart eller luftfart. I annat fall tillämpas artikel 7 (Inkomst av rörelse) på sådan inkomst.

Kombination med inrikes transport

Om ett företag, som bedriver internationell transportverksamhet, åtar sig att i samband med sådan transport se till att varor levereras direkt till mottagaren i den andra avtalsslutande staten, anses sådan inrikestransport utgöra internationell användning av skepp eller luftfartyg. Sådan transport omfattas därför också av bestämmelserna i denna artikel (se p. 9 i kommentarerna till artikel 8).

Tillgångar eller personal i annan stat

Ett annat fall är då det krävs av ett företag att det har tillgångar eller personal i en främmande stat för att serva dess skepp och luftfartyg i internationell trafik och företaget i denna stat uppbär inkomster genom att tillhandahålla varor eller tjänster till andra transportföretag. Fråga kan t.ex. vara om att tillhandahålla varor eller tjänster av tekniker, mark-, last-, catering- och servicepersonal. Eftersom dessa inkomster inte kan sägas vara hänförliga till användningen av företagets skepp eller luftfartyg, faller de normalt sett inte in under artikel 8 (utan artikel 7). Om emellertid företaget tillhandahåller varor eller utför tjänster åt andra och denna verksamhet är supplementär eller av underordnad betydelse i förhållande till företagets internationella användning av skepp eller luftfartyg, faller även dessa inkomster in under artikel 8 (se p. 10.1 i kommentarerna till artikel 8).

Hotellverksamhet

Bestämmelsen i p. 1 omfattar däremot inte inkomster som härrör från verksamhet som är klart fristående från sjöfart och luftfart, som t.ex. hotellverksamhet som drivs som en särskild rörelse (se t.ex. RÅ 85 Aa 11). I vissa fall kan dock förhållandena vara sådana att bestämmelserna i denna artikel ska tillämpas också på en hotellrörelse. Ett exempel härpå är då hotellverksamheten endast syftar till att tillhandahålla transitpassagerare nattlogi och kostnaden för denna service är inkluderad i priset för färdbiljetten (se p. 11 i kommentarerna till artikel 8).

Investerat kapital

När det gäller inkomst av investerat kapital (t.ex. inkomst av aktier, obligationer, andelar eller lån) som förvärvas av företag

som bedriver sjöfart eller luftfart behandlas den enligt de regler som vanligen gäller för detta slag av inkomst, såvida inte investeringen som genererar inkomsten utgör en integrerad del av användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik i den staten. Således är artikel 8 tillämplig på inkomst som t.ex. härrör från medel som krävs för att få bedriva verksamhet i en stat eller från obligationer som i enlighet med lagstiftningen i en stat lämnats som säkerhet för att få bedriva verksamhet där (se vidare p. 14 i kommentarerna till artikel 8 p. 1 i OECD:s modellavtal).

Användning av container

I några svenska skatteavtal t.ex. det nordiska (SFS 1996:1512) och det med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) behandlas inkomst av användning av containrar i internationell trafik i denna artikel. Begreppet *container* innefattar därvid också släpvagn och annan utrustning som används för transport av containrar.

Internationellt samarbete Poolöverenskommelser

Inom sjöfart och luftfart förekommer olika former av internationellt samarbete. Sådant samarbete regleras genom poolöverenskommelser eller andra avtal av liknande slag vilka innehåller vissa principer för fördelningen av intäkterna av det gemensamma företaget. Enligt p. 4 är denna artikel tillämplig också på inkomster som förvärvas vid sådant samarbete.

SAS

I svenska skatteavtal finns dessutom oftast en bestämmelse enligt vilken artikeln om internationell luftfart är tillämplig på den del av luftfartskonsortiets Scandinavian Airlines System (SAS) inkomst som belöper på den svenske delägaren (AB Aerotransport; ABA), dvs. 3/7 av SAS:s inkomster.

Internprissättning

Artikel 9

Företag med intressegemenskap

1. I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller

b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital,

iakttas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar – och i överensstämmelse därmed beskattar - inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra

> oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Programförklaring

Denna artikel, behandlar företag med intressegemenskap, dvs. moder- och dotterbolag samt företag som står under gemensam kontroll. P. 1 utgör en programförklaring. Artikeln har för svensk del betydelse vid tillämpning av bestämmelserna i 14 kap. 19 § IL. Artikeln begränsar dock inte tillämpningen av dessa bestämmelser, se t.ex. prop. 1992/93:3 s. 63.

I p. 1 i kommentarerna till artikel 9 i OECD:s modellavtal anges att man i denna artikel utgår från armlängdsprincipen. I punkten klargörs också att man i OECD-rapporten *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* redovisar internationellt överenskomna principer och tillhandahåller riktlinjer för tillämpning av armlängdsprincipen.

Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning

En justering av ett företags räkenskaper i enlighet med bestämmelserna i p. 1 kan ge upphov till ekonomisk dubbelbeskattning, dvs. medföra att samma inkomst blir beskattad dels hos t.ex. bolag A i stat A, dels hos bolag B i stat B. I syfte att lindra denna form av dubbelbeskattning föreskrivs i p. 2 att då det i en avtalsslutande stat uppkommer fråga om att justera ett företags vinst så ska den behöriga myndigheten i den stat som berörs av frågan underrättas för att denna stat ska kunna överväga att vidta motsvarande justering för att lindra eventuell dubbelbeskattning.

Av p. 6 i kommentarerna till modellavtalets artikel 9 p. 2 framgår dock att en justering inte automatiskt ska ske i en stat på grund av att inkomsten har räknats upp i den andra staten. Som framgår av kommentarerna ska en justering ske endast om den förstnämnda staten anser att det omräknade inkomstbeloppet på ett riktigt sätt avspeglar den inkomst som skulle ha uppkommit om transaktionerna hade företagits med tillämpning av den s.k. armlängdsprincipen.

En avtalsslutande stat är således endast skyldig att justera det närbesläktade företagets inkomst om staten i fråga anser att den i den andra staten gjorda justeringen är berättigad såväl i princip som i fråga om beloppet. Motsvarande resultat kan naturligtvis också uppnås genom en ömsesidig överenskommelse enligt bestämmelserna i artikel 25.

Andrahandsjustering

Den i p. 2 intagna bestämmelsen behandlar inte vad som ibland kallas för "andrahandsjusteringar" (secondary adjustment), dvs.

sådana justeringar som skulle erfordras för att fastställa läget exakt sådant det skulle ha varit om transaktionerna rent faktiskt hade ägt rum och då på ett sätt som står i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Bestämmelsen hindrar dock inte en sådan justering om den är möjlig enligt de berörda staternas interna skattelagar.

Regler om underkapitalisering

I p. 3 i kommentarerna till artikel 9 i modellavtalet har med utgångspunkt i OECD:s rapport om underkapitalisering (utgiven i OECD:s *Issues in International Taxation* nr 2, år 1987 och i OECD:s modellavtal, volym II) uttalats att artikel 9 inte hindrar användningen av interna regler om underkapitalisering. Sådana regler bör dock användas på ett sådant sätt att den skattepliktiga vinsten i ett inhemskt företag inte höjs mer än sådan vinst beräknad enligt armlängdsprincipen.

EU-konventionen om skiljemannaförfarande

Inom EU finns en konvention för undvikande av dubbelbeskattning i samband med justering av vinst i företag med intressegemenskap (Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC)), se avsnitt 9.7.2.

Utdelning

Artikel 10

Utdelning

1. Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om den verklige innehavaren av förmånen av utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten får skatten inte överstiga:

a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital;

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra dessa begränsningar.

Denna punkt berör inte bolagets beskattning för vinst av vilken utdelningen betalas.

3. Med uttrycket "utdelning" förstås i denna artikel inkomst av aktier, andelsbevis eller andra liknande bevis med rätt till andel i vinst, gruvaktier, stiftarandelar eller andra rättigheter, som inte är fordringar, med rätt till andel i vinst, samt inkomst av andra andelar i bolag, som enligt lagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier.

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, där det bolag som betalar utdelningen har hemvist, från där beläget fast driftställe, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.

5. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från den andra avtalsslutande staten, får denna andra stat inte beskatta utdelning

> som bolaget betalar, utom i den mån utdelningen betalas till person med hemvist i denna andra stat eller i den mån den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med fast driftställe i denna andra stat, och ej heller på bolagets icke utdelade vinst ta ut en skatt som utgår på bolagets icke utdelade vinst, även om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt eller delvis utgörs av inkomst som uppkommit i denna andra stat.

Denna artikel behandlar endast utdelning som betalas från ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. I p. 1 anges vidare att utdelning får beskattas i den stat där mottagaren enligt artikel 4 har hemvist.

Av p. 1 framgår också att bestämmelserna i denna artikel inte är tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller artikel 21 (Annan inkomst).

Bestämmelserna i artikel 10 tillämpas inte heller om utdelningen har verkligt samband med ett fast driftställe som mottagaren har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Enligt uttryckligt stadgande i p. 4 ska i sådant fall artikel 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas. Detta innebär att den begränsning av källskatten som föreskrivs i denna artikel inte tillämpas i sådana fall. Se vidare nedan.

Moder- dotter-bolagsdirektivet

P. 2 begränsar källstatens beskattningsrätt av utdelning till 5 eller 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Procentsatserna varierar i svenska skatteavtal men är oftast 15 procent när det gäller portföljinvesteringar. Enligt flera skatteavtal, framför allt med stater i Västeuropa, är utdelning mellan bolag befriad från beskattning i källstaten under förutsättning att det mottagande bolaget äger viss minsta del i det utdelande bolaget (se vidare nedan). Detta är en anpassning till EG:s direktiv om gemensamt beskattningssystem för moder- och dotterbolag (Council directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (90/435/EEG)) som bl.a. föreskriver att utdelning ska undantas från beskattning i källstaten. Från denna bestämmelse finns särskilda tidsbegränsade undantag för Grekland, Portugal och Förbundsrepubliken Tyskland. Enligt avtalet med Tyskland (SFS 1992:1193) har Tyskland rätt att ta ut 5 procent som källstat. Enligt skatteavtalet med Portugal (SFS 2003:758) har Portugal rätt att ta ut källskatt med 10 procent, dock är utdelningen skattefri om EG:s direktiv 90/435/EEG är tillämpligt. Avtalet med Grekland (SFS 1963:497), som är

relativt gammalt, föreskriver ingen procentsats utan att utdelningen, under vissa förutsättningar, ska vara underkastad grekisk inkomstskatt.

Den andel av röstetalet som krävs för tillämpning av den lägre procentsatsen varierar mellan skatteavtalen. I vissa avtal anges viss andel av kapitalet i stället för röstetalet.

"The beneficial owner"

För att källstaten ska tillämpa den procentsats som föreskrivs i avtalet krävs att mottagaren är den som har rätt till utdelningen, den verklige innehavaren ("the beneficial owner"), dvs. det får inte vara en mellanhand som har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Detta har tydliggjorts i modellavtalet genom att orden "... om den verklige innehavaren av förmånen av utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten..." tagits in i artikel 10 p. 2. En prövning ska således ske om mottagaren har rätt till den mottagna utdelningen. Skulle det vid denna prövning framkomma att en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, satts in mellan utdelningsmottagaren och det utdelande bolaget och att inkomsttagaren (dvs. den som har rätt till utdelningen) inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten, gäller inte begränsningen i källstatens beskattningsrätt. I p. 12-12.2 i kommentarerna till artikel 10 p. 2 finns följande förklaring av innebörden av begreppet ”den verklige innehavaren”.

> 12. Kravet på verklig innehavare infördes i artikel 10 punkt 2 för att klargöra betydelsen av orden "betalas ... till person med hemvist" såsom de används i punkt 1 i artikeln. Det gör klart att källstaten inte är förpliktad att ge upp beskattningsrätten över utdelningsinkomster bara för att inkomsten först mottogs av en person med hemvist i en stat med vilken källstaten har ingått ett skatteavtal. Uttrycket "verklige innehavaren" används inte i en inskränkt teknisk betydelse utan det skall snarare förstås i sitt sammanhang och i ljuset av skatteavtals mål och syfte, vilket inkluderar undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt och skatteundandragande.
>
> 12.1 Om en inkomstpost mottas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som agerar i egenskap av agent eller annan företrädare skulle det vara oförenligt med skatteavtalets mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet bara på grund av att den förste mottagaren av inkomsten är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. I detta fall utgör den förste mottagaren av inkomsten en person med hemvist men ingen potentiell dubbelbeskattning uppkommer på grund av denna status eftersom mottagaren i hemviststaten skattemässigt

inte betraktas som innehavare av inkomsten. Det skulle vara lika oförenligt med ett skatteavtals mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet när en person med hemvist i en avtalsslutande stat, på annat sätt än via en agent eller annan företrädare, bara agerar som en mellanman (conduit) för en annan person som rent faktiskt uppbär förmånen av den aktuella inkomsten. Av dessa skäl drar kommittén för skattefrågor i rapporten "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies" slutsatsen att ett kanalbolag, även om det formellt sett är ägare, normalt inte kan anses vara den verklige innehavaren om det av praktiska skäl har mycket begränsade befogenheter, vilken i förhållande till den aktuella inkomsten bara ger det en roll som förvaltare eller administratör som agerar för de berörda parternas räkning.

12.2 Under förutsättning att övriga i artikeln uppställda villkor är uppfyllda, medges skattelindring i källstaten om en mellanhand, såsom en agent eller annan företrädare lokaliserad i en avtalsslutande stat eller i en tredje stat, har satts in mellan den verklige innehavaren och utbetalaren, men den verklige innehavaren är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten (modellavtalets text ändrades år 1995 för att klargöra detta, som hela tiden varit alla medlemsstaters inställning). Det står stater som önskar uttrycka detta än klarare fritt att göra så vid bilaterala förhandlingar.

P. 2 innehåller inte några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten ska ske. Det står således källstaten fritt att i enlighet med sin egen lagstiftning ta ut skatten som en källskatt eller genom ett taxeringsförfarande. Det är i princip den svenska kupongskatten som begränsas genom denna bestämmelse. Det kan dock gälla inkomstskatt på kapital enligt bestämmelserna i IL om utdelningen betalas till en person som är dubbelbosatt och som har hemvist i den andra avtalsslutande staten enligt ett skatteavtal (se t.ex. prop. 1995/96:121).

Genomförandet av begränsningen av skatteuttaget

I artikel 10 p. 2 st. 2 anges att de behöriga myndigheterna ska träffa överenskommelse om sättet att genomföra begränsningarna i källstatens beskattningsrätt. Med detta menas att staterna t.ex. kan reglera om nedsättning ska ske genom s.k. direktnedsättning eller efter ansökan, om särskilda blanketter eller intyg ska utväxlas. Någon sådan överenskommelse är dock inte nödvändig för att de i avtalet föreskrivna begränsningarna i beskattningsrätten ska gälla. SKV ger årligen ut en förteckning (SKV 2699) över de blanketter som ska användas för att ansöka

om nedsättning av källskatten i vissa utländska stater.

Av p. 2 st. 3 framgår att källstatens beskattning av utdelningen inte hindrar att denna stat också beskattar bolaget för den vinst av vilken utdelningen betalas.

"Utdelning"

Vad som avses med utdelning vid tillämpning av artikel 10 framgår av p. 3. När det gäller denna definition bör observeras att den, enligt uttryckligt stadgande ("förstås i denna artikel"), enbart gäller i förhållande till utdelningsartikeln. Om begreppet förekommer på annat ställe kan det således där ha en annan innebörd. Detta har också kommit till uttryck i ett antal propositioner om skatteavtal. I t.ex. prop. 1993/94:72 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Venezuela sägs följande (s. 46):

> *Art. 10* behandlar beskattningen av *utdelningsinkomster*. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 3, överensstämmer med den i OECD:s modellavtal. Definitionen gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse. För att utdelning från bolag i Venezuela skall vara skattefri i Sverige, krävs exempelvis att fråga är om
> utdelning enligt svensk skattelagstiftning. Art. 10 eller motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal kan således inte användas för att avgöra innebörden av uttrycket i andra sammanhang. Anledningen till att uttrycket definierats i art. 10 är att de betalningar beträffande vilka rätt föreligger att ta ut en skatt enligt de i artikeln angivna skattesatserna måste kunna avgränsas från andra betalningar. Samma princip gäller även för ränta och royalty (se artikel 11 och 12).

"Branch profit tax"

I syfte att likställa filialer med dotterbolag tar vissa stater ut en särskild skatt på filialers vinst (branch profit tax) som ska motsvara den skatt som tas ut på utdelning från dotterbolag. Artikel 10 tillämpas normalt inte på en sådan skatt utan det krävs en särskild bestämmelse, se t.ex. artikel 10 p. 8 i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) eller artikel 24 p. 3 i skatteavtalet med Zimbabwe (SFS 1989:894).

Under-kapitalisering

I p. 25 i kommentarerna till artikel 10 i modellavtalet uttalas att artikeln också omfattar ränta när långivaren rent faktiskt delar den risk som bolaget löper, dvs. när återbetalningen i väsentlig grad är avhängig av om det utdelande bolaget går med vinst eller inte. Varken denna artikel eller artikel 11 (Ränta) hindrar att sådana räntor behandlas som utdelning enligt den i låntagarens hemviststat gällande lagstiftningen om underkapitalisering. Det

anges en rad exempel på faktiska omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om långivaren delar bolagets risk.

Enligt artikel 10 p. 4 ska bestämmelserna i p. 1 och 2 inte tillämpas om utdelningen äger verkligt samband med ett fast driftställe som en mottagare med hemvist i den andra avtalsslutande staten har i utbetalarstaten. I sådana fall ska i stället bestämmelserna i artikel 7 tillämpas. OECD behandlar i p. 32 av kommentarerna till artikel 10 möjligheterna att utnyttja denna bestämmelse genom att ”flytta” andelar till ett fast driftställe som startats enbart i syfte att utnyttja en stats fördelaktiga skatteregler vad avser utdelningsinkomster. I denna punkt pekar OECD på att – förutom att sådana transaktioner kan falla in under de interna skatteflyktsreglerna – att ett fast driftställe bara kan föreligga om affärsverksamhet bedrivs från den aktuella platsen samt att det i art. 10 p. 4 uppställs ett krav på att andelarna ska ha ett ”verkligt samband” med det fasta driftstället, vilket innefattar att andelarna ska ha ett genuint samband med den affärsverksamheten.

Extraterritoriell beskattning

Artikel 10 p. 5 innehåller ett förbud mot extraterritoriell beskattning. Med *extraterritoriell beskattning* avses att en stat beskattar utdelning från ett bolag som inte har hemvist i denna stat endast på grund av att den inkomst av vilken utdelning betalas har källa där. I p. 35-39 i kommentarerna till artikel 10 p. 5 i modellavtal framförs att det kan ifrågasättas om det är i enlighet med bestämmelserna i p. 5 när den skattskyldiges hemviststat enligt sådan lagstiftning som är avsedd att hindra skatteundandragande, som t.ex. den amerikanska Subpart-F lagstiftningen, löpande beskattar delägaren för vinst som inte delats ut. Men, uttalar man, p. 5 behandlar endast beskattning i källstaten och har därför ingen bäring på sådan lagstiftning i hemviststaten. Dessutom avser p. 5 endast beskattning av bolaget och inte av aktieägarna.

Subpart-F lagstiftning

Tillämpning av sådan lagstiftning som den amerikanska Subpart-F lagstiftningen kan dock orsaka vissa problem när det gäller avräkning av den skatt som tas ut i källstaten när den faktiska utdelningen sker från det s.k. basbolaget (base company). Detta sammanhänger med att utdelningen vid detta tillfälle kan vara skattefri i hemviststaten eftersom den redan, kanske flera år tidigare, löpandebeskattats enligt lagstiftning motsvarande Subpart-F lagstiftningen. Det är dock den allmänna uppfattningen att avräkning bör medges för källskatten även om man är medveten om att detta inte alltid är möjligt. Samtidigt konstateras att skattskyldiga som använder sig av konstlade arrangemang löper risken att skattemyndigheterna inte kan garantera att det blir

möjligt att tillämpa de bestämmelser som normalt skulle bli tillämpliga.

Ränta

Artikel 11

Ränta

1. Ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2. Ränta får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om den verklige innehavaren av förmånen av räntan har hemvist i den andra avtalsslutande staten får skatten inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra denna begränsning.

3. Med uttrycket "ränta" förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper som utfärdats av staten och inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripna agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpningen av denna artikel.

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till räntan har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken räntan härrör, från där beläget fast driftställe, samt den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.

5. Ränta anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är person med hemvist i denna stat. Om emellertid den person som betalar räntan, antingen han har hemvist i en avtalsslutande stat eller inte, i en avtalsslutande stat har fast driftställe i samband varmed den skuld uppkommit på vilken räntan betalas, och räntan belastar det fasta driftstället, anses räntan härröra från den stat där det fasta driftstället finns.

6. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till räntan eller mellan dem båda och annan person räntebeloppet, med hänsyn till den fordran för vilken räntan betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till räntan om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person som enligt artikel 4 i tillämpligt skatteavtal har hemvist i den andra avtalsslutande staten. När det gäller ränta som härrör från tredje stat eller från samma stat där den skattskyldige har hemvist tillämpas bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller artikel 21 (Annan inkomst).

Det i p. 1 använda begreppet *betalas* har enligt p. 5 i kommentarerna till art. 10 i OECD:s modellavtal en mycket vidsträckt betydelse eftersom med begreppet betalning förstås att

fullgöra skyldigheten att ställa medel till fordringsägarens förfogande på sätt som förutsätts enligt avtal eller sedvänja.

Har ett företag med hemvist i den ena avtalsslutande staten ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och uppbär detta fasta driftställe ränta från utbetalare i denna andra stat tillämpas artikel 7 (Inkomst av rörelse). Detta förutsätter dock enligt p. 4 att räntan utgör en del av det fasta driftställets inkomster.

OECD:s modellavtal tillåter källstaten att beskatta ränta som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Den i modellavtalet föreslagna skattesatsen är 10 procent av räntans bruttobelopp. I de svenska skatteavtal som föreskriver en källskatt på ränta, se t.ex. skatteavtalet med Schweiz (SFS 1987:1182), kan denna beskattningsrätt endast utnyttjas i förhållande till person som är dubbelbosatt, dvs. är bosatt i såväl Sverige som Schweiz men enligt avtalet har hemvist i Schweiz eller om räntan i Sverige ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Ränteinkomsten måste i sådant fall deklareras och skatten får inte överstiga den i det aktuella skatteavtalet angivna procentsatsen (5 procent av räntans bruttobelopp i skatteavtalet med Schweiz).

"Den verklige innehavaren"

För att källstaten ska tillämpa den procentsats som anges i avtalet krävs, liksom i fråga om utdelning, att det är den som har rätt till räntan som är betalningsmottagare. Detta har i modellavtalet klargjorts genom att orden "... om den verklige innehavaren av förmånen av räntan har hemvist i den andra avtalsslutande staten..." tagits in i artikel 11 p. 2. En prövning ska således ske om mottagaren har rätt till den mottagna räntan. Skulle det vid denna prövning framkomma att en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, satts in mellan räntemottagaren och utbetalaren och att inkomsttagaren (dvs. den som har rätt till räntan) inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten, gäller inte begränsningen i källstatens beskattningsrätt. I p. 8-8.2 i kommentarerna till artikel 11 p. 2 finns följande förklaring av innebörden av begreppet ”den verklige innehavaren”.

> 8. Kravet på verklig innehavare infördes i artikel 11 punkt 2 för att klargöra betydelsen av orden "betalas till person med hemvist" såsom de används i punkt 1 i artikeln. Det gör klart att källstaten inte är förpliktad att ge upp beskattningsrätten över ränteinkomster bara för att inkomsten först mottogs av en person med hemvist i en stat med vilken källstaten har ingått ett skatteavtal. Uttrycket "verklige innehavaren" används inte i en inskränkt teknisk betydelse utan det skall snarare förstås i sitt sammanhang

och i ljuset av skatteavtals mål och syfte, vilket inkluderar undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt och skatteundandragande.

8.1 Källstaten medger en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten skattelindring eller skattefrihet för en inkomstpost för att helt eller delvis undvika den dubbelbeskattning som annars skulle uppkomma genom att hemviststaten samtidigt beskattar inkomsten. Om en inkomstpost mottas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som agerar i egenskap av agent eller annan företrädare skulle det vara oförenligt med skatteavtalets mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet bara på grund av att den förste mottagaren av inkomsten är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. I detta fall utgör den förste mottagaren av inkomsten en person med hemvist men ingen potentiell dubbelbeskattning uppkommer på grund av denna status eftersom mottagaren i hemviststaten skattemässigt inte betraktas som innehavare av inkomsten. Det skulle vara lika oförenligt med ett skatteavtals mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet när en person med hemvist i en avtalsslutande stat, på annat sätt än via en agent eller annan företrädare, bara agerar som en mellanman (conduit) för en annan person som rent faktiskt uppbär förmånen av den aktuella inkomsten. Av dessa skäl drar kommittén för skattefrågor i rapporten "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies" slutsatsen att ett kanalbolag, även om det formellt sett är ägare, normalt inte kan anses vara den verklige innehavaren om det av praktiska skäl har mycket begränsade befogenheter, vilken i förhållande till den aktuella inkomsten bara ger det en roll som förvaltare eller administratör som agerar för de berörda parternas räkning.

8.2 Under förutsättning att övriga i artikeln uppställda villkor är uppfyllda, uppnås skattelindring i källstaten om en mellanhand, såsom en agent eller annan företrädare lokaliserad i en avtalsslutande stat eller i tredje stat, har satts in mellan den verklige innehavaren och utbetalaren, men den verklige innehavaren är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten (modellavtalets text ändrades år 1995 för att klargöra detta, som hela tiden varit alla medlemsstaters inställning). Det står stater som önskar uttrycka detta än klarare fritt att göra så vid bilaterala förhandlingar.

Källstatens rätt att beskatta räntan hindrar inte att också

hemviststaten beskattar denna ränta. Hemviststaten ska i sådant fall undanröja dubbelbeskattningen. Eftersom ränta hänförlig till inkomst av kapital enligt svenska interna regler inte är skattepliktig inkomst för personer bosatta utomlands har i de flesta svenska skatteavtal den uteslutande beskattningsrätten tillagts hemviststaten.

Den i p. 3 intagna definitionen av ränta gäller endast vid tillämpningen av artikel 11. Förekommer begreppet i någon annan artikel kan det således där ha en annan innebörd. Lägg vidare märke till att definitionen av ränta, liksom definitionen av utdelning, kan variera mellan olika avtal. Vad som enligt ett skatteavtal utgör utdelning kan således enligt ett annat avtal utgöra t.ex. ränta.

I de svenska skatteavtal som föreskriver beskattning av räntan i källstaten finns oftast en bestämmelse som undantar ränta, som betalas till centralbankerna i de avtalsslutande staterna eller som betalas på vissa lån som vanligen avser bistånd, från beskattning. Syftet med en sådan bestämmelse är att inte öka kostnaderna för sådana lån till utvecklingsländer.

Enligt artikel 11 p. 4 ska bestämmelserna i p. 1 och 2 inte tillämpas om räntan äger verkligt samband med ett fast driftställe som en mottagare med hemvist i den andra avtalsslutande staten har i utbetalarstaten. I sådana fall ska i stället bestämmelserna i artikel 7 tillämpas. OECD behandlar i p. 25 av kommentarerna till artikel 11 möjligheterna att utnyttja denna bestämmelse genom att ”flytta” lånet till ett fast driftställe som startats enbart i syfte att utnyttja en stats fördelaktiga skatteregler vad avser ränteinkomster. I denna punkt pekar OECD på att – förutom att sådana transaktioner kan falla in under de interna skatteflyktsreglerna – att ett fast driftställe bara kan föreligga om affärsverksamhet bedrivs från den aktuella platsen samt att det i art. 11 p. 4 uppställs ett krav på att lånet ska ha ett ”verkligt samband” med det fasta driftstället, vilket innefattar att lånet ska ha ett genuint samband med den affärsverksamheten.

"Källregel"

I artikelns p. 5 finns en källregel, dvs. en regel som anger när en ränta har källa i en viss stat. Det kan, vilket uttryckligen framgår av bestämmelsen, vara fallet även om utbetalaren inte har hemvist i denna stat men har ett fast driftställe där och räntan har verkligt samband med detta.

Med hänsyn till att det i artikel 4 numera uttryckligen sägs att staten osv. är en person med hemvist har orden "den staten själv, politisk underavdelning, lokal myndighet" tagits bort i modellavtalets artikel 11 p. 5. Motsvarande följdändring har

också gjorts i p. 26 första meningen i kommentarerna till artikel 11 p. 5.

Ränta på konvertibla skuldebrev

I p. 19 i kommentarerna till artikel 11 i modellavtalet uttalas att ränta på konvertibla skuldebrev ska behandlas som utdelning om lånet återspeglar en verklig del i den risk som gäldenärsbolaget löper. Vidare sägs att det kan vara svårt att skilja mellan vad som är utdelning och ränta när fråga är om förmodad underkapitalisering. För att undvika att överlappning ska kunna uppkomma i någon situation är det viktigt att notera att begreppet ränta i denna artikel aldrig kan tillämpas på inkomster som behandlas i artikel 10 om utdelning.

Betalningar på grund av nya finansiella instrument

I p. 21.1 i kommentarerna till artikel 11 uttalas att artikeln normalt inte tillämpas på betalningar på grund av särskilda typer av nya finansiella instrument där det inte finns en underliggande skuld. Detta återspeglar diskussionen på denna punkt i OECD-rapporten *The Taxation of New Financial Instruments* (OECD, Paris, 1994).

Överränta

I artikelns p. 6 regleras det fall då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till räntan eller mellan dem båda och annan person den ränta som betalas överstiger den som skulle ha betalats om normala marknadsmässiga villkor hade iakttagits mellan parterna. Om ”överränta” har betalats ska bestämmelserna i artikel 11 bara tillämpas på den normala marknadsmässiga räntan och överskjutande belopp ska beskattas enligt intern lagstiftning och med beaktande av övriga bestämmelser i det aktuella skatteavtalet. Detta innebär således att man måste fastställa den verkliga karaktären av denna betalning och vilken artikel (annan än artikel 11) i skatteavtalet som är tillämplig på ”överräntan”. Av p. 33-34 i kommentarerna till artikel 11 ges exempel på vad som avses med begreppet *särskilda förbindelser*. Därvid nämns fall då räntan betalas till fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt kontrollerar utbetalaren eller som är direkt eller indirekt kontrollerad av denne eller som är underordnad en grupp som har gemensamma intressen med denne. Det klargörs också att begreppet även täcker förbindelser på grund av släktskap eller äktenskap samt rent allmänt varje intressegemenskap till skillnad från de rättsförhållanden som föranleder betalning av räntan.

Royalty

Artikel 12

Royalty

1. Royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och vilkens verklige innehavare har hemvist i den andra staten, beskattas endast i denna andra stat.

2. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja

> upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biograffilm), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.
>
> 3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte, om den som har rätt till royaltyn har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, från där beläget fast driftställe, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.
>
> 4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn eller mellan dem båda och annan person royaltybeloppet, med hänsyn till det nyttjande, den rättighet eller den upplysning för vilken royaltyn betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Bestämmelsen omfattar sådan royalty som betalas från en avtalsslutande stat till en person med hemvist i en annan avtalsslutande stat och innebär att royaltyn endast får beskattas i mottagarens hemviststat. Bestämmelserna i artikel 21 (Annan inkomst) eller i artikel 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas på royalty som betalas från tredje stat resp. som betalas till en person med hemvist i samma stat som utbetalaren.

För att källstaten ska tillämpa den i avtalet föreskrivna exemptregeln krävs att det är den som har rätt till royaltyn som är betalningsmottagare. Detta har tydliggjorts genom att orden "... och vilkens verklige innehavare har hemvist i den andra staten ..." tagits in i artikel 12 p. 1. I p. 4-4.2 i kommentarerna till artikel 12 p. 1 finns följande förklaring av innebörden av begreppet ”den verklige innehavaren”.

> 4. Kravet på verklig innehavare infördes i artikel 12 punkt 1 för att klargöra hur artikeln ska tillämpas på betalningar som görs till mellanman. Det görs klart att källstaten inte är förpliktad att ge upp beskattningsrätten över royaltyinkomster bara för att inkomsten först mottogs av en person med hemvist i en stat med vilken källstaten har ingått ett skatteavtal. Uttrycket "verklige innehavaren" används inte i en inskränkt teknisk betydelse utan det skall snarare förstås i sitt sammanhang och i ljuset av skatteavtals mål och syfte, vilket inkluderar undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt och skatteundandragande.
>
> 4.1 Källstaten medger en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten skattelindring eller skattefrihet för en

inkomstpost för att helt eller delvis undvika den dubbelbeskattning som annars skulle uppkomma genom att hemviststaten samtidigt beskattar inkomsten. Om en inkomstpost mottas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som agerar i egenskap av agent eller annan företrädare skulle det vara oförenligt med skatteavtalets mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet bara på grund av att den förste mottagaren av inkomsten är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. I detta fall utgör den förste mottagaren av inkomsten en person med hemvist men ingen potentiell dubbelbeskattning uppkommer på grund av denna status eftersom mottagaren i hemviststaten skattemässigt inte betraktas som innehavare av inkomsten. Det skulle vara lika oförenligt med ett skatteavtals mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet när en person med hemvist i en avtalsslutande stat, på annat sätt än via en agent eller annan företrädare, bara agerar som en mellanman (conduit) för en annan person som rent faktiskt uppbär förmånen av den aktuella inkomsten. Av dessa skäl drar kommittén för skattefrågor i rapporten "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies" slutsatsen att ett kanalbolag, även om det formellt sett är ägare, normalt inte kan anses vara den verklige innehavaren om det av praktiska skäl har mycket begränsade befogenheter, vilken i förhållande till den aktuella inkomsten bara ger det en roll som förvaltare eller administratör som agerar för de berörda parternas räkning.

4.2 Under förutsättning att övriga i artikeln uppställda villkor är uppfyllda, finns skattelindringen i källstaten tillgänglig om en mellanhand, såsom en agent eller annan företrädare lokaliserad i en avtalsslutande stat eller i tredje stat, har satts in mellan den verklige innehavaren och utbetalaren, men den verklige innehavaren är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten (modellavtalets text ändrades år 1995 för att klargöra detta, som hela tiden varit alla medlemsstaters inställning). Det står stater som önskar uttrycka detta än klarare fritt att göra så vid bilaterala förhandlingar.

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som är hänförlig till fast driftställe som ett företag i utbetalarstaten har i en annan avtalsslutande stat. Beskattningen i källstaten ska i sådant fall ske enligt bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) vilket innebär att den begränsning av skatten som föreskrivs i denna

artikel inte ska tillämpas. Se vidare nedan.

Typ av betalning

P. 2 innehåller en definition av begreppet *royalty*. Denna definition gäller endast vid tillämpningen av artikel 12. Förekommer begreppet i någon annan artikel kan det således där ha en annan innebörd. Lägg vidare märke till att definitionen av royalty, liksom definitionerna av utdelning och ränta, kan variera mellan olika avtal. Som anges i denna definition innefattas i skatteavtalens royaltybegrepp "varje slags betalning", dvs. såväl engångsbetalningar som periodiska betalningar. I p. 8 i kommentarerna till artikel 12 i OECD:s modellavtal uttalas vidare att:

> Royalty hänför sig i allmänhet till rättigheter eller egendom som utgörs av olika former av litterär och konstnärlig egendom, till de slag av intellektuell egendom som närmare anges i texten samt till upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Definitionen gäller i fråga om betalningar för nyttjandet av eller för rätten att nyttja rättigheter av nämnt slag, oavsett om de är eller behöver vara upptagna i offentligt register. Definitionen täcker både betalningar som gjorts på grund av licens och ersättning som en person kan bli skyldig att betala på grund av olovlig efterbildning eller intrång i rättigheten.

Leasingavgifter

Leasingavgifter, som tidigare omfattades av royaltybegreppet, uteslöts vid 1992 års revidering av modellavtalet från definitionen. Detta skedde genom att orden "... samt för nyttjandet eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning..." togs bort ur definitionen. Detta är resultatet av två rapporter *The taxation of income derived from the leasing of industrial, commercial or scientific equipment* och *The taxation of income derived from the leasing of containers* som publicerades i *Trends in International Taxation* år 1985 (båda dessa rapporter finns också i OECD:s modellavtal Volym II). Om alla OECD:s medlemsstater följde modellavtalet enligt vilket beskattning endast ska ske i hemviststaten av den som har rätt till royaltyn hade denna ändring inte behövts. Men flera stater tillämpar beskattning av royalty i källstaten. Skattekommittén utgick från detta men uttalade samtidigt att artikel 12 först och främst utformats med tanke på sådana tillgångar som innehåller ett icke oväsentligt immateriellt element och att det aldrig varit avsikten att denna artikel skulle tillämpas på sådan enklare utrustning som i vissa fall kommit att beskattas enligt denna artikel. Bestämmelserna i denna artikel innebär dessutom beskattning på bruttobasis vilket kan ha medfört för hög skatt som möjligen inte kunnat avräknas i hemviststaten. I de flesta

nyare svenska avtal har anpassning skett till den nya lydelsen och leasingavgifterna har uteslutits från artikel 12. Leasingavgifter beskattas därmed enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse). I vissa nyare och de flesta äldre avtal har royaltyartikeln utformats enligt 1977 års modellavtal och därmed omfattar definitionen leasingavgifterna.

Uthyrning av containrar

Uthyrning av containrar behandlas, som tidigare nämnts, däremot oftast i artikel 8 (Sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart) i de svenska avtal som innehåller en särskild reglering av sådan inkomst.

Ett problem som kan uppkomma i detta sammanhang är om en viss betalning ska anses utgöra ersättning för ”know-how” och omfattas av denna artikel eller om den ska anses utgöra ersättning för tjänster eller försäljning och falla in under artikel 7 (Inkomst av rörelse) resp. artikel 13 (Realisationsvinst). I samband med 2003 års revision av modellavtalet har en betydande utbyggnad av OECD:s kommentarer på detta område ägt rum. I p. 11-11.6 i kommentarerna till artikel 12 p. 2 sägs numera följande:

> 11. Genom att som royalty beteckna betalningar mottagna som ersättning för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur, syftar punkt 2 på begreppet ”know-kow”. Olika fackorgan och författare har utformat definitioner av know-how som i grunden inte skiljer sig från varandra. En sådan definition som givits av *Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle* (ANBPPI) anger att ”know-how är all inte allmänt tillgänglig teknisk information, oavsett om den kan patenteras eller inte, som är nödvändig för industriell återgivning, direkt och på samma villkor, av en produkt eller tillverkningsmetod. I den mån know-how har förvärvats genom erfarenhet, representerar den sådant som en tillverkare inte kan få kännedom om enbart genom att undersöka produkten och enbart genom sina kunskaper om teknikens framsteg”.
>
> 11.1 I avtal om know-how åtar sig en av parterna att delge den andra parten sin speciella kunskap och erfarenhet utan att denna avslöjas för allmänheten, så att denne kan använda den för sin egen räkning. Det förutsätts att upplåtaren inte själv behöver medverka vid användningen av det som upplåts till licenstagaren och att han inte lämnar garanti beträffande resultatet.
>
> 11.2 Denna avtalstyp skiljer sig sålunda från avtal om tillhandahållande av tjänster enligt vilka en av parterna förbinder sig att använda sin vanliga yrkesskicklighet för att

själv utföra arbete för den andra parten. Betalningar som görs på grund av sistnämnda kontrakt omfattas normalt av artikel 7.

11.3 Behovet av att skilja mellan dessa två typer av betalningar, dvs. betalningar för tillhandahållande av know-how och betalningar för tillhandahållande av tjänster, medför ibland praktiska svårigheter. Följande kriterium är relevanta då man drar denna skiljelinje:

– Avtal om tillhandahållande av know-how avser information av det slag som anges i punkt 11 och som redan finns tillgänglig eller avser tillhandahållande av sådan information efter det att den utvecklats eller skapats och innehåller särskilda bestämmelser om att informationen är konfidentiell.

– När det gäller avtal om tillhandahållande av tjänster åtar sig leverantören att utföra tjänster som kan kräva att denne leverantör utnyttjar sitt speciella kunnande, skicklighet och expertis, men inte att detta kunnande, denna skicklighet eller expertis överförs till den andra parten.

– I de flesta fall som rör tillhandahållande av know-how behöver leverantören vanligtvis inte göra något nämnvärt utöver att tillhandahålla föreliggande information eller återge föreliggande material. Å andra sidan skulle ett avtal om tillhandahållande av tjänster, i majoriteten av fallen, innebära en mycket högre kostnadsnivå för leverantören då han fullföljer sina avtals åtaganden. Leverantören kan till exempel, beroende på arten av de tjänster som ska tillhandahållas, ådra sig lön till anställda sysselsatta med forskning, undersökning, ritning och annan liknande verksamhet eller betalningar till underentreprenörer för tillhandahållandet av liknande tjänster.

11.4 Exempel på betalningar som därför inte skall anses ha erhållits som ersättning för tillhandahållande av know-how, utan snarare för tillhandahållande av tjänster inkluderar:

– betalningar för tjänster efter försäljning (after-sales services),

– betalningar för tjänster som en säljare utför för en köpare på grund av garantiåtaganden,

– betalningar för ren teknisk hjälp,

– betalningar för råd som lämnats av en ingenjör, advokat eller revisor, och

– betalningar för råd som tillhandahålls elektroniskt, för elektronisk kommunikation med tekniker eller för att genom datanätverk utnyttja en databas för problemlösning till exempel en databas som till användare av mjukvara tillhandahåller icke-konfidentiell information rörande ofta ställda frågor eller allmänna problem som ofta uppstår.

11.5 I det särskilda fall då ett avtal innefattar att leverantören skall tillhandahålla information rörande dataprogrammering, kommer betalningen generellt sett bara att anses vara ersättning för tillhandahållande av sådan information som utgör know-how när den är gjord för att förvärva information rörande idéer och tekniker, när denna information tillhandahålls under förutsättning att kunden inte utan tillstånd röjer den samt att den omfattas av varje befintligt skydd avseende affärshemligheter.

11.6 I affärspraxis möter man avtal som täcker både know-how och tillhandahållande av teknisk hjälp. Ett exempel bland andra på avtal av detta slag är franchiseavtalet där upplåtaren meddelar sin kunskap och erfarenhet till franchisetagaren och därutöver ger honom olika slag av teknisk hjälp, vilken i vissa fall understöds med finansiellt bistånd och leverans av varor. Det lämpligaste sättet att behandla ett blandat avtal är i princip att på grundval av upplysningar i avtalet eller genom en rimlig fördelning dela upp hela det avtalade ersättningsbeloppet på de olika delarna av det som tillhandahållits enligt avtalet och att sedan underkasta varje sålunda bestämd del vederbörlig beskattning. Om emellertid en del av det som tillhandahålls utgör avtalets ojämförligt främsta syfte och de andra delar som föreskrivs däri bara är av underordnad och i det stora hela oviktig karaktär, kan det vara möjligt att underkasta ersättningens hela belopp den beskattning som gäller för huvuddelen.

Betalningar för dataprogramvara

I kommentarerna till artikel 12 behandlas problemet om betalningar som tas emot för dataprogramvara ("computer-software") ska anses utgöra royalty. I samband med såväl den år 2000 som den år 2003 företagna revisionen av OECD:s modellavtal ägde betydande utbyggnader av dessa kommentarer rum. I p. 12 – 18 i kommentarerna till modellavtalets artikel 12 anges följande kommentarer beträffande denna gränsdragning och hur vissa blandade betalningar ska behandlas:

12. Det är ett svårt problem att avgöra om betalning, som tas emot som vederlag för dataprogramvara, kan klassificeras som royalty. Det är icke desto mindre mycket viktigt med hänsyn till den snabba utvecklingen av datateknologin på senare år och omfattningen av överföring av sådan teknologi över riksgränserna. År 1992 byggdes kommentarerna ut för att beskriva de principer enligt vilka en sådan klassificering ska göras. Punkterna 12 till 17 har därefter byggts ut år 2000 i syfte att förfina den analys genom vilken inkomst av rörelse skiljs från royalty i samband med transaktioner avseende dataprogramvara. I de flesta fall kommer denna reviderade analys inte att medföra några annorlunda slutsatser.

12.1 Programvara kan beskrivas som ett program eller en serie program som innehåller instruktioner till en dator och vilka behövs antingen för datorns egna operativa funktioner (operativ programvara) eller för att fylla andra uppgifter (tillämpningsprogramvara). Den kan överföras med hjälp av en mångfald olika media, t.ex. skriftligen eller elektroniskt, på magnetband, diskett, laserskiva eller CD-rom. Programvaran kan vara standardiserad med en lång rad tillämpningar eller vara skräddarsydd för enskilda användare. Den kan överföras som en integrerad del av datamaskinvaran eller i en fristående form som kan användas i olika maskinvaror.

12.2 Karaktären av de betalningar som erhålls i samband med transaktioner avseende överföring av dataprogramvara beror på vilka rättigheter som mottagaren förvärvar enligt den aktuella uppgörelsen avseende användandet och utnyttjandet av programmet. Rättigheter i dataprogramvara är en form av intellektuell egendom. En undersökning av praxis i OECD:s medlemsstater har visat att alla stater utom ett uttryckligen eller implicit skyddar rättigheter till programvara enligt sin upphovsrättslagstiftning. Även om begreppet ”dataprogramvara” vanligen används för att beskriva såväl programmet – i vilket upphovsrätten finns – som det medium i vilket det införlivats, så gör man i upphovsrättslagstiftningen i de flesta OECD-stater skillnad mellan upphovsrätt i programmet och dataprogramvaran som innehåller kopia av det upphovsrättsskyddade programmet. Överföring av rättigheter sker på många olika sätt alltifrån överlåtelse av de fullständiga rättigheterna till försäljning av en produkt som är underkastad begränsningar beträffande användningen. Vederlaget kan också anta många olika former. Dessa faktorer gör det svårt att dra gränsen

mellan betalningar för programvara som bör anses som royalty och andra typer av betalningar. Gränsdragningsproblemen försvåras genom den lätthet med vilken dataprogramvaror kan reproduceras och det faktum att förvärvandet av en programvara ofta är förenad med att förvärvaren gör en kopia i syfte att möjliggöra användandet av programmet.

13. Mottagarens rättigheter består i de flesta fall av en partiell eller fullständig överföring av rättigheterna till den underliggande upphovsrätten (se punkterna 13.1 och 15 nedan), eller också kan de utgöra (eller motsvara) en partiell eller fullständig rättighet till en kopia av programmet (”programkopian”), oavsett om en sådan kopia är inrymd i ett materiellt medium eller har tillhandahållits elektroniskt (se punkterna 14 till 14.2 nedan). I ovanliga fall kan transaktionen innefatta en överföring av ”know-how” eller hemligt recept (punkt 14.3).

13.1 Vederlag för förvärv av en partiell rätt i upphovsrätten (utan att överlåtaren fullt ut överlåter de upphovsrättsliga rättigheterna) utgör royalty om ersättningen avser överlåtelse av rätten att använda ett program på ett sätt som skulle, utan en sådan licens, utgöra ett intrång i upphovsrätten. Exempel på sådana arrangemang är licenser att reproducera och till allmänheten distribuera dataprogramvara som innehåller det upphovsrättsskyddade programmet eller att modifiera och offentligt förevisa programmet. Vederlaget har, under dessa förhållanden, tagits ut för rätten att använda det upphovsrättsskyddade programmet, dvs. att exploatera den rättighet som annars med ensamrätt tillkommer upphovsrättsinnehavaren. Det bör framhållas att det även när betalning för en dataprogramvara rätteligen är att anse som royalty föreligger svårigheter att tillämpa bestämmelserna om upphovsrätt i artikeln om royalty för programvara, eftersom det enligt punkt 2 krävs att programvaran bör betecknas som ett litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk. Ingen av dessa beteckningar synes fullständigt passande. Upphovsrättslagstiftningen i många stater har löst detta problem genom att uttryckligen klassificera dataprogramvara som ett litterärt eller vetenskapligt verk. Stater för vilka det inte är möjligt att knyta programvaran till någon av dessa kategorier, kan ha rätt att i sina bilaterala avtal ta in en ändrad version av punkt 2, vilken antingen utelämnar hänvisningen till olika slag av upphovsrätt eller hänvisar särskilt till programvara.

14. I andra transaktioner är de upphovsrättsskyddade

rättigheter som förvärvas begränsade och omfattar endast vad som är nödvändigt för att användaren ska kunna utnyttja programmet, t.ex. när mottagaren har getts begränsade rättigheter att reproducera programmet. Detta är den situation som vanligen är för handen vid förvärv av en kopia av ett dataprogram. De rättigheter som överlåts i dessa fall är specifika i förhållande till dataprogramvaror. De tillåter användaren att kopiera programmet, t.ex. till hårddisken på användarens dator eller för arkivering. I detta sammanhang är det viktigt att observera att det skydd som enligt upphovsrättslagstiftningen finns att tillgå för dataprogramvaror kan variera från stat till stat. I vissa stater är det ett brott mot upphovsrätten att utan licens kopiera ett program till hårddisken eller internminnet på en dator. Upphovsrättslagstiftningen i många stater ger emellertid automatiskt denna rätt till ägare av programvara som innehåller ett dataprogram. Oavsett om denna rättighet följer av lag eller ett licensavtal med upphovsrättshavaren utgör kopieringen av programmet till datorns hårddisk eller internminne eller att göra en arkivkopia av det ett nödvändigt steg för att utnyttja programmet. Rättigheter i förhållande till sådan kopiering, som endast möjliggör för användaren att effektivt utnyttja programmet, ska man därför bortse från när man i skattehänseende analyserar innebörden av transaktionen. Betalningar i samband med transaktioner av denna typ torde vara att betrakta som kommersiell inkomst enligt artikel 7.

14.1 Metoden som dataprogrammet överförs till mottagaren är inte relevant. Exempelvis spelar det ingen roll om mottagaren förvärvar en datadiskett som innehåller en kopia av programmet eller via modemuppkoppling direkt erhåller en kopia av programmet på sin dators hårddisk. Att det kan finnas restriktioner hur mottagaren får använda programvaran är inte heller relevant.

14.2 Den lätthet med vilken dataprogram kan reproduceras har lett fram till distributionsavtal i vilka mottagaren ges rätt att mångfaldiga programmet för användning i den egna affärsverksamheten. Sådana avtal kallas vanligen ”site licencer”, ”företagslicenser” eller ”nätverkslicenser”. Även om dessa avtal innebär att programmet får mångfaldigas är denna rätt vanligtvis begränsad till att avse det antal kopior som är nödvändiga för att möjliggöra användningen av programmet i licenstagarens datorer eller nätverk och reproduktion i något annat syfte är inte tillåten enligt licensavtalet. Betalningar enligt sådana avtal utgör i de flesta

fall inkomst av rörelse enligt artikel 7.

14.3 En annan typ av transaktioner som innefattar överföring av dataprogramvara är det mer ovanliga fallet där ett programvaruföretag eller en dataprogrammerare tillhandahåller information rörande idéerna och principerna bakom programmet, t.ex. logik, algoritmer samt programmeringsspråk eller teknik. I dessa fall kan betalningarna betecknas som royalty i den utsträckning som de utgör ersättning för nyttjandet av eller rätten att nyttja hemligt recept eller för upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur, vilka inte kan upphovsrättsskyddas separat. Detta utgör en kontrast mot det vanliga fallet då en kopia av ett program förvärvas för att nyttjas av slutanvändaren.

15. När ersättningen avser överföring av äganderätten i sin helhet kan betalningen inte anses som royalty och artikelns bestämmelser är inte tillämpliga. Det kan uppstå svårigheter när det föreligger en omfattande delöverlåtelse av rättigheter som innebär

- en uteslutande nyttjanderätt under en fastställd tidsperiod eller inom ett begränsat geografiskt område;
- ytterligare ersättning relaterad till nyttjandet;
- vederlag i form av en ansenlig engångsbetalning.

16. Varje fall är beroende av sina särskilda omständigheter men i allmänhet anses sådana betalningar vara inkomst av kommersiell verksamhet enligt artikel 7 eller realisationsvinst enligt artikel 13, snarare än royalty enligt artikel 12. Detta följer av det faktum att, när äganderätten till rättigheterna har överlåtits helt eller delvis, vederlaget inte kan anses ha utgått för nyttjande av rättigheterna. Transaktionens väsentliga innebörd av överlåtelse kan inte ändras av formen för betalningen, betalning av vederlaget i rater eller, enligt de flesta staters uppfattning, av det faktum att betalningarna är av mer tillfällig karaktär.

17. Betalning för programvara kan utgå enligt blandade avtal. Exempel på sådana avtal innefattar försäljning av maskinvara med inbyggd programvara, och medgivande av rätten att använda programvara kombinerad med att tillhandahålla tjänster. De metoder som anges i punkt 11 ovan och som avser liknande problem beträffande royalty på patent och know-how är tillämpliga på samma sätt i fråga om dataprogramvara. Om det är nödvändigt bör det

sammanlagda vederlag, som skall erläggas enligt ett avtal, delas upp på grundval av de uppgifter som avtalet innehåller eller efter en skälig fördelning och vederbörlig skattebehandling skall tillämpas på varje delbelopp.

17.1 Ovan angivna principer rörande betalningar för mjukvara är också tillämpliga på transaktioner rörande andra typer av digitala produkter såsom bilder, ljud eller text. Utvecklingen av elektronisk handel har mångdubblat antalet sådana transaktioner. När man avgör om betalningar avseende dessa transaktioner är att betrakta som royalty eller inte är huvudfrågan att ta ställning till vad det är som betalningen väsentligen avser.

17.2 Enligt tillämplig lagstiftning i vissa stater kan transaktioner som tillåter kunden att på elektronisk väg ladda ner digitala produkter medföra att kunden nyttjar upphovsrätten, egentligen därför att avtalet innefattar en rätt att göra en eller flera kopior av det digitala innehållet. Om betalningen väsentligen avser något annat än nyttjandet av eller rätten att nyttja rättigheter i upphovsrätten (som att förvärva andra typer av kontraktuella rättigheter, data eller tjänster) och nyttjandet av upphovsrätten är begränsad till sådana rättigheter som krävs för att möjliggöra nerladdning, lagring och driften av kundens dator, nätverk eller annan lagrings-, prestations- eller förevisningsanordning, skall ett sådant nyttjande av upphovsrätten inte påverka analysen av betalningens karaktär i syfte att tillämpa definitionen av “royalty”.

17.3 Detta är fallet när transaktioner som tillåter kunder (som kan vara företag) att elektroniskt ladda ner digitala produkter (som mjukvara, bilder, ljud eller text) för den kundens egen användning eller nöje. I dessa transaktioner avser betalningen väsentligen förvärvet av data som överförts i form av en digital signal och utgör därför royalty men omfattas antingen av artikel 7 eller av artikel 13. Till den del kopierandet av den digitala signalen till kundens hårddisk eller annat inte tillfälligt medium innefattas i kundens nyttjande av upphovsrätten enligt aktuell lagstiftning och avtalsvillkor är sådan kopiering bara ett medel genom vilket den digitala signalen fångas och lagras. Detta nyttjande av upphovsrätt är inte viktigt i klassificeringssyfte eftersom det inte motsvarar vad betalningen väsentligen utgör ersättning för (dvs. för att förvärva data som överförs i form av en digital signal), vilket är den avgörande faktorn vid definitionen av royalty.

Det skulle inte heller finnas några förutsättningar att klassificera sådana transaktioner som ”royalty” om, enligt relevant lagstiftning och avtalsenliga arrangemang, skapandet av en kopia av leverantören snarare än av kunden anses utgöra ett nyttjande av upphovsrätt.

17.4 Å andra sidan, kommer transaktioner där det väsentliga hänsynstagandet bakom betalningen är beviljandet av rätten att nyttja upphovsrätten till en digital produkt som i detta syfte laddas ner elektroniskt, att ge upphov till royalty. Detta skulle vara fallet om till exempel en bokutgivare som betalar för att förvärva rätten att reproducera en upphovsrättsskyddad bild som han elektroniskt laddat ner i syfte att inkludera bilden på omslaget till en bok som han ska ge ut. I denna transaktion är det väsentliga hänsynstagandet bakom betalningen förvärvet av rätten att nyttja upphovsrätten för att reproducera och distribuera bilden och inte bara förvärvet av det digitala innehållet.

18. Ovannämnda förslag beträffande blandade avtal kan också tillämpas i fråga om vissa artistframträdanden och i synnerhet i fråga om en orkesterkonsert som en dirigent ger eller ett solistframträdande av en musiker. Arvodet för det musikaliska framträdandet tillsammans med det som betalas för samtidig radioutsändning av detta, synes skola behandlas enligt artikel 17. I fall då musikframträdandet spelas in på grammofon, antingen detta sker enligt samma eller ett särskilt avtal, och artisten har föreskrivet att han skall ha royalty för försäljning eller offentlig uppspelning av grammofonskivor, skall så stor del av betalningen till honom som består av sådan royalty behandlas enligt artikel 12.

Royalty hänför sig i allmänhet till rättigheter eller egendom som utgörs av olika former av litterär och konstnärlig egendom, till de slag av industriell och kommersiell egendom som anges i punkten samt till upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Definitionen täcker både betalningar som gjorts på grund av licens och ersättning som en person kan bli skyldig att betala på grund av olovlig efterbildning eller intrång i en rättighet.

Naturtillgångar

I p. 19 i kommentarerna till artikel 12 i OECD:s modellavtal påpekas vidare att beskattningsrätten till föränderliga eller fasta ersättningar för rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång, ska fördelas enligt artikel 6 (Fast egendom) och inte enligt denna artikel.

Royalty enligt

I det fall Sverige som källstat tillagts beskattningsrätten till roy-

svensk intern rätt

alty som betalas till person som har hemvist i en annan avtalsslutande stat, se t.ex. skatteavtalet med Japan (SFS 1983:203), för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar behandlas royaltyn som inkomst av näringsverksamhet om den härrör från näringsverksamhet bedriven från fast driftställe i Sverige, se 3 kap. 18 § 2 st. IL. Detta innebär att mottagaren måste deklarera inkomsten som inkomst av näringsverksamhet. Den skatt som tas ut får dock inte överstiga den procentsats som angetts i avtalet. Observera dock att den i avtalet angivna procentsatsen är satt i förhållande till den utbetalda royaltyns bruttobelopp.

"Överroyalty"

Av artikel 12 p. 4 i OECD:s modellavtal med kommentarer framgår att bestämmelserna i artikel 12 inte är tillämpliga på s.k. "överroyalty", dvs. en royaltybetalning som överstiger vad som skulle ha betalats mellan oberoende parter. Beskattning av överroyalty ska enligt samma punkt ske enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten. Vidare ska beskattningen av överroyaltyn "ske med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal". När fråga är om överroyalty enligt artikel 12 p. 4 måste man således först och främst klassificera betalningen enligt intern rätt. Man måste därvid se till transaktionens verkliga innebörd. Detta sägs också uttryckligen i p. 20 och 21 i OECD:s kommentar till artikel 12 p. 4. Är det t.ex. frågan om en betalning från ett svenskt dotterbolag till dess utländska moderbolag torde det vara nära till hands att betrakta överroyaltyn som utdelning och då inte bara enligt skatteavtalet utan även enligt intern svensk rätt. Detta skulle då leda fram till att utbetalaren i denna del ska vägras avdrag och att mottagaren ska betala svensk kupongskatt i den mån skatteavtalet medger detta.

I andra fall där relationen mellan utbetalaren och betalningsmottagaren är en annan kan beskattningssituationen bli helt annorlunda. Exemplen kan mångfaldigas och överroyaltyn kan, såväl enligt intern rätt som enligt skatteavtalen, hänföras till en rad olika "inkomstslag".

Realisationsvinst

Artikel 13

Realisationsvinst

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2. Vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller tillsammans med hela företaget).

> 3. Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik, båtar som går i trafik på inre farvatten eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp, luftfartyg eller båtar beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.
>
> 4. Vinst, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av aktier vars värde till mer än 50 procent direkt eller indirekt härrör från fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.
>
> 5. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1, 2, 3 och 4 beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

Tidpunkten för beskattning av reavinst

Denna artikel behandlar realisationsvinst vid all överlåtelse av egendom. I artikeln anges inte *hur* en realisationsvinst ska beräknas utan detta får ske enligt bestämmelserna i resp. stats interna lagstiftning. I avtalet anges inte heller *vid vilken tidpunkt* en realisationsvinst ska beskattas. Den ena avtalsslutande staten kanske beskattar vinsten vid kontraktsdatum och den andra staten först när betalning sker. Har den skattskyldige under mellantiden skiftat hemvist mellan de avtalsslutande staterna kan detta leda antingen till dubbelbeskattning eller till att vinsten blir obeskattad. Uppkommer dubbelbeskattning kan den undanröjas genom ömsesidig överenskommelse enligt en bestämmelse motsvarande artikel 25 i modellavtalet.

Bostadsrätt

I p. 1 anges att vinst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 och som är belägen i annan avtalsslutande stat får beskattas i denna andra stat (situsstaten). Genom hänvisningen till definitionen av fast egendom i artikel 6 – som bl.a. inkluderar nyttjanderätt till fast egendom – kan kapitalvinst vid överlåtelse av bostadsrätter belägna i Sverige beskattas här, se RÅ 1989 ref. 37 och RR 1995 ref. 91. I sistnämnda rättsfall uttalade RR bl.a. följande:

> I målet är ostridigt att Tarja L. sålde sin bostadsrättslägenhet i Sverige den 15 januari 1987 och att hon vid den tidpunkten hade hemvist i Finland enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge (SFS 1983:913). Fråga är nu om försäljningen av bostadsrätten vid tillämpning av nämnda avtal, som gällde t.o.m. 1988 års taxering, skall anses avse fast egendom och beskattas i Sverige eller om den skall anses avse lös egendom och beskattas i Finland.
>
> Enligt artikel 6 punkt 2 b) i dubbelbeskattningsavtalet inbegriper uttrycket fast egendom alltid bl.a. nyttjanderätt till fast egendom. Enligt artikel 13 punkt 1 i avtalet får vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 och som är belägen i annan avtalsslutande stat beskattas i denna andra stat.
>
> Regeringsrätten finner vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet att bostadsrätten ifråga är sådan nyttjanderätt till fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 b) och att vinsten vid försäljningen av bostadsrätten är hänförlig till sådan vinst som avses i artikel 13 punkt 1 (jämför RÅ 1989

ref. 37). Dubbelbeskattningsavtalet utgör därmed inte hinder för beskattning av vinsten i Sverige.

Byggnad på ofri grund

I de fall ordet "byggnad" tagits in i definitionen av fast egendom kan också vinst vid avyttring av bl.a. byggnad på ofri grund som är belägen i Sverige beskattas här.

Bestämmelsen i p. 1 är också tillämplig på fast egendom som utgör del av ett företags tillgångar.

P. 1 behandlar endast vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten. Den är således inte tillämplig på vinst som förvärvas på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist enligt artikel 4 eller i tredje stat. På sådan vinst tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) resp. artikel 21 (Annan inkomst).

Överlåtelse av fast driftställe

P. 2 behandlar vinst som uppkommer vid överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett företags fasta driftställe. Med begreppet *lös egendom* avses i detta sammanhang all annan egendom än fast egendom. Begreppet innefattar också immateriell egendom, såsom goodwill, licenser etc. Vinst på grund av överlåtelse av sådana tillgångar får beskattas i den stat där det fasta driftstället finns.

P. 2 tillämpas också när ett fast driftställe som sådant (för sig eller tillsammans med hela företaget) överlåts. Om hela företaget överlåts, tillämpas bestämmelserna på sådan vinst som anses uppkomma på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i det fasta driftstället. Bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) bör således tillämpas mutatis mutandis utan uttrycklig hänvisning till dem.

Skepp och luftfartyg

P. 3 behandlar vinst som uppkommer vid avyttring av skepp eller luftfartyg i internationell trafik samt lös egendom som är hänförlig till användningen av sådant skepp eller luftfartyg. Vinst på grund av överlåtelse av sådan egendom beskattas enligt OECD:s modellavtal endast i den stat där företaget som använder skeppet eller luftfartyget har sin verkliga ledning. Om man i artikel 8 i ett skatteavtal i stället utgår från var företaget som bedriver verksamheten har hemvist, så används samma fördelningsprincip även här i stället för "verklig ledning" se t.ex. artikel 8 p. 1 och artikel 13 p. 3 i skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193).

Många stater har infört ändrade versioner av artikel 13 för att

säkerställa att avtalsförmåner allokeras på ett riktigt sätt när inkomst härrör från skepp och luftfartyg som inte används av dess ägare.

SAS

I svenska avtal brukar det även i denna artikel finnas en bestämmelse som anger att avtalet tillämpas endast på den svenska andelen av SAS:s (innehas av AB Aerotransport, ABA) eventuella realisationsvinster vid försäljning av luftfartyg.

Containrar

I vissa skatteavtal, t.ex. det nordiska (SFS 1996:1512) och det med Tyskland (SFS 1992:1193), finns särskilda bestämmelser om beskattning av inkomst som härrör från användningen av containrar i internationell trafik (artikel 8). I sådana skatteavtal finns även en motsvarande bestämmelse som fördelar beskattningsrätten till realisationsvinst vid försäljning av dessa containrar.

P. 4 infördes i samband med den år 2003 genomförda revisionen av OECD:s modellavtal. Genom denna bestämmelse likställs i avtalshänseende avyttring av fast egendom och avyttring av ”fastighetsbolag” om de i punkten uppställda villkoren är för handen. I sådana fall får hela vinsten vid avyttringen av aktierna beskattas – inte bara den del som hänför sig till den fasta egendomen – i den stat där den fasta egendomen är belägen. En bestämmelse liknande den i p. 4 finns i artikel 13 p. 2 i det nordiska skatteavtalet. Enligt intern svensk rätt är dock möjligheterna att beskatta kapitalvinst som uppkommit vid avyttring av aktier begränsade, se nedan under kantrubriken ”Beskattningsrätten till vinst vid avyttring av aktier efter utflyttning”.

Övriga tillgångar

I p. 5 (som omnumrerats som en konsekvens av att en ny p. 4 infördes år 2003) anges att vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som omfattas av bestämmelserna i p. 1-4 ska beskattas endast i den stat där överlåtaren enligt skatteavtalet har hemvist. Denna bestämmelse är tillämplig på bl.a. aktier (andra än sådana som omfattas av p.4).

Beskattningsrätten till vinst vid avyttring av aktier efter utflyttning

Enligt 3 kap. 19 § IL är i Sverige begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig här för vinst vid avyttring av aktier och andelar i svenska bolag om han varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde. Någon motsvarande bestämmelse för juridiska personer finns inte. I Sverige obegränsat skattskyldiga är givetvis skattskyldiga här för sådana vinster.

För att kunna utnyttja denna beskattningsrätt i förhållande till avtalsländer tas ofta en särskild bestämmelse in i svenska skatteavtal. Enligt denna får Sverige rätt att beskatta

realisationsvinster som uppkommer då aktier i svenska bolag avyttras viss tid efter det att en person som tidigare haft hemvist i Sverige fått hemvist i den andra avtalsslutande staten. Den tidsperiod under vilken Sverige får utnyttja denna beskattningsrätt varierar dock från skatteavtal till skatteavtal. Perioden är t.ex. två år i avtalet med Frankrike (SFS 1991:673), fem år i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512), sju år i avtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898), tio år i avtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) samt obegränsad i avtalet med Zimbabwe (SFS 1989:894).

"Tillgång"

I något avtal används begreppet "tillgång" i stället för "aktier". Detta ger Sverige en beskattningsrätt under den i avtalet angivna tiden efter skiftet av hemvist även till realisationsvinst vid avyttring av övrig lös egendom i det fall fråga är om en person som är dubbelbosatt, dvs. bosatt i såväl Sverige som i den andra avtalsslutande staten och som enligt avtalet har hemvist i den andra staten. En sådan person är obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern rätt.

Tioårsperioden i intern rätt gäller från den faktiska avflyttningstidpunkten medan tidsfristen i skatteavtalen gäller från den tidpunkt då den skattskyldige får hemvist i den andra staten [i vissa skatteavtal räknas tiden med utgångspunkt i avyttringen, se t.ex. artikel 13 p. 5 i skatteavtalet med Belgien (SFS 1991:606)]. Dessa tidpunkter behöver inte sammanfalla eftersom den som flyttar från Sverige kan anses ha hemvist i Sverige enligt avtalet viss period efter den faktiska utflyttningen härifrån. I ett sådant fall börjar tidsfristen enligt intern rätt att löpa vid en tidigare tidpunkt (jfr avsnitt 5.2.2.1) än tidsfristen i avtalet, se t.ex. skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673) artikel 13 p. 7. Även den omvända situationen – att personen i fråga kan få hemvist i den andra staten under tid han är obegränsat skattskyldig i Sverige – förekommer givetvis. Flyttar den skattskyldige först till ett avtalsland med vilket Sverige saknar möjlighet att överhuvudtaget beskatta aktier efter det att han fått hemvist där (t.ex. Schweiz) och därefter, innan tio år förflutit från hans utflyttning från Sverige, till t.ex. USA har Sverige rätt att beskatta vinster som uppkommer vid avyttring av svenska aktier under den del av tioårsperioden då han har hemvist i USA. Att den skattskyldige under en period haft hemvist i en stat vars skatteavtal hindrar Sverige att beskatta sådan vinst utsläcker inte möjligheten för Sverige att senare, efter bytet av hemviststat, utöva beskattningsrätten.

Artikel 14 i modellavtalet

Artikel 14; Självständig yrkesutövning

har upphävts

Före år 2000 behandlades inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i en egen artikel i OECD:s modellavtal, nämligen artikel 14. Bestämmelserna i artikel 14 motsvarade de som var tillämpliga på inkomst av rörelse (artikel 7), dock att man i artikel 14 använde sig av konceptet *stadigvarande anordning* i stället för ”fast driftställe”. Avskaffandet år 2000 av artikel 14 i modellavtalet speglar det faktum att någon skillnad mellan det i artikel 14 använda konceptet ”stadigvarande anordning” och det i artikel 7 använda ”fast driftställe” inte varit avsedd. Inte heller har det varit avsett att det skulle vara någon skillnad hur inkomst och skatt beräknas enligt artiklarna 7 och 14. Avskaffandet av artikel 14 innebär därför att definitionen av ”fast driftställe” blir tillämplig på vad som tidigare utgjorde en stadigvarande anordning. Sett i förhållande till skatteavtal som har en artikel motsvarande artikel 14 i tidigare modellavtal innebär de nu aktuella ändringarna i modellavtalet endast att det numera är klarlagt att vad som sägs i kommentarerna till artiklarna 5 och 7 kan användas vid tolkning av artikel 14.

Mot bakgrund av att samtliga nu tillämpliga svenska skatteavtal innehåller bestämmelser motsvarande de i den numera upphävda artikel 14 i OECD:s modellavtal har kommentarerna till denna artikel inte utmönstrats ur denna upplaga av handledning för internationell beskattning. Det bör dock åter framhållas att vad som tidigare sagts under artiklarna 5 och 7 kan tillämpas för att tolka bestämmelserna i denna artikel.

Självständig yrkesutövning

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat om han inte i den andra avtalsslutande staten har stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten. Om han har sådan stadigvarande anordning, får inkomsten beskattas i denna andra stat men endast så stor del av den som är hänförlig till denna stadigvarande anordning.

2. Uttrycket "fritt yrke" inbegriper särskilt självständig vetenskaplig, litterär och konstnärlig verksamhet, uppfostrings- och undervisningsverksamhet samt sådan självständig verksamhet som läkare, advokat, ingenjör, arkitekt, tandläkare och revisor utövar.

Enligt huvudregeln i p. 1 gäller att inkomst av fritt yrke eller av annan därmed jämförbar självständig verksamhet ska beskattas endast i den stat där inkomsttagaren enligt skatteavtalet har hemvist. Till den del inkomsten är hänförlig till verksamhet som utövas vid stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande, får emellertid sådan del av inkomsten som är hänförlig till den stadigvarande anordningen beskattas i den stat

där anordningen finns.

Jämför reglerna i artikel 15

I vissa avtal finns i p. 1 en alternativregel som ger beskattningsrätt åt verksamhetsstaten om inkomsttagaren vistas där mer än 183 dagar under en period av tolv månader. Hur dessa dagar ska beräknas framgår av kommentarerna till artikel 15.

Jämför reglerna i artikel 7

Bestämmelserna i denna artikel liknar dem som tillämpas på inkomst av rörelse och vilar på samma principer som de som ligger till grund för artikel 7 (Inkomst av rörelse). Tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna i denna artikel ska därför ske enligt samma riktlinjer som gäller för artikel 7.

De principer för fördelning av inkomst mellan huvudkontor och ett fast driftställe som anges i artikel 7 ska tillämpas också för att fördela inkomsterna mellan den stat där personen som utövar den självständiga yrkesverksamheten har hemvist och den stat där sådan verksamhet utövas från en stadigvarande anordning.

Begreppet "stadigvarande anordning"

Begreppet *stadigvarande anordning* har inte definierats. Begreppet innefattar dock t.ex. läkarmottagning och arkitekt- eller advokatkontor. En person som utövar självständig yrkesverksamhet har i regel inte lokaler av detta slag annat än i sin hemviststat. Finns det i en annan avtalsslutande stat ett centrum för verksamheten av fast eller stadigvarande art, har den staten rätt att beskatta verksamheten.

Vilka yrken?

Uppräkningen i p. 2 av vilka yrken som utgör *fritt yrke* är inte uttömmande utan enbart en exemplifiering. Inkomst från anställning omfattas inte av denna artikel. Bestämmelserna i denna artikel gäller således inte beträffande en företagare som är anställd i sitt "eget" bolag. Den omständigheten att den anställde är t.ex. arkitekt (eller tillhör någon av de övriga yrkeskategorier som bestämmelserna i denna artikel omfattar) ändrar inte detta.

Inkomst som förvärvas av sportutövare, skådespelare, musiker m.fl. behandlas i artikel 17 oavsett om de utövar fritt yrke eller är anställda.

Enskild tjänst

Artikel 15

Enskild tjänst

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18 och 19 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten, endast i den förstnämnda staten, om:

> a) mottagaren vistas i den andra staten under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolvmånadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och
>
> b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt
>
> c) ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har i den andra staten.
>
> 3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får ersättning för arbete, som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik eller på båt som går i trafik på inre farvatten, beskattas i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

Enligt huvudregeln i p. 1 beskattas inkomst av anställning i enskild tjänst endast i den stat där inkomsttagaren har hemvist. Utförs arbetet i den andra avtalsslutande staten har denna andra stat rätt att beskatta ersättning som uppbärs för detta arbete. I p. 1 i kommentarerna till artikel 15 i OECD:s modellavtal uttalas att *arbetet är utfört på den plats där den anställde är fysiskt närvarande när han fullgör den aktivitet för vilken anställningsinkomsten betalas*. Av kommentarerna (p. 2.1) framgår också att den allmänna uppfattningen bland OECD:s medlemsstater är att begreppet *lön och annan liknande ersättning* (salaries, wages and other similar remuneration) inkluderar naturaförmåner som utgår på grund av anställningen.

Undantag

Undantag från reglerna i artikel 15 föreskrivs dock i fråga om sådana ersättningar som behandlas i artikel 16 (Styrelsearvode), artikel 18 (Pension) och artikel 19 (Offentlig tjänst).

Till vilken artikel en viss inkomst ska hänföras är dock inte alltid givet. RR har t.ex. i RÅ 2001 not. 88 haft att ta ställning till om ett avgångsvederlag skulle hänföras till enskild tjänst (artikel 14) eller pension (artikel 15) i det gamla skatteavtalet med Tyskland (SFS 1960:549). RR fann därvid att avgångsvederlaget utgjorde ett sådant med pension likställt belopp som äger samband med förutvarande anställning. KRNG – vars bedömning RR delade – motiverade sitt ställningstagande enligt följande:

> P. L. slutade sin anställning hos H. AB den 31 augusti 1990. Den 12 september samma år utflyttade han tillsammans med sin hustru till Tyskland. Av sin tidigare arbetsgivare, H. AB, erhöll P. L. I november och december 1990 avgångsvederlag med sammanlagt 110 980 kr.
>
> Avgångsvederlaget utbetalades enligt P. L. i enlighet med det anställningsavtal som ingicks mellan honom och H. AB den 28 april 1986. I avtalets nionde paragraf sägs bl.a. följande:
>
> ”Bolaget äger uppsäga P.L:s anställning med omedelbar verkan. P.L. är därvid – för såvitt inte uppsägningen föranletts av att P.L. förfarit oredligt eller eljest åsidosatt sina åligganden – berättigad till avgångsvederlag. Detta beräknas till 24 x senaste månadslönen.
>
> För anställd mellan 50 och 60 år tillkommer vid uppsägning från bolagets sida avgångsvederlag för ytterligare en månad för varje påbörjat levnadsår mellan 50 och 55 samt ytterligare två månader för påbörjat

levnadsår mellan 55 och 60.

För tid som avgångsvederlaget avser skall bolaget för P.L. inbetala samma pensionsavgifter som skulle ha inbetalts vid fortsatt anställning under motsvarande tid. Vidare skall bolaget svara för övriga sociala kostnader, som skall utgå i anledning av avgångsvederlaget.

Från avgångsvederlaget utöver de första tjugofyra månaderna skall avräknas den lön som P.L. för motsvarande tid uppburit i ny tjänst eller ny befattning. För lönedel som sålunda avräknas skall även avräknas motsvarande procentuella andel av pensionskostnaden.

Om icke annat överenskommits utbetalas avgångsvederlag månadsvis i förskott. Avgångsvederlag må – om P.L. så önskar – fördelas på hela det antal månader som återstår till fyllda 65 år. Sådan omfördelning må dock ej mot bolagets bestridande avse längre tid än tio år."

Parterna synes eniga om att P.L. i och med utflyttningen till Tyskland också förlorade sin skatterättsliga hemvist i Sverige. Kammarrätten saknar anledning till annan bedömning. För inkomst hänförlig till tiden efter den 12 september 1990 är därför P.L. – i den mån annat inte föranleds av avtal för undvikande av dubbelbeskattning – skattskyldig i Sverige endast för det fall inkomsten kan anses utgöra sådan inkomst som med tillämpning på inskränkt skattskyldiga fysiska personer anges i 53 § 1 mom. a) KL respektive 6 § 1 mom. 1 a) SIL.

Av nämnda lagrum framgår – såvitt är av intresse i förevarande mål – att en inskränkt skattskyldig fysisk person är skattskyldig i Sverige "för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket" och "för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst".

Det av P.L. erhållna avgångsvederlaget har utgått på grund av hans anställning hos H. AB. Enligt KR:s bedömning föranleder utredningen i målet inte någon annan slutsats än att avgångsvederlaget också bör anses ha förvärvats genom verksamhet här i riket. P.L. är således enligt KR:s bedömning skattskyldig i Sverige för erhållet avgångsvederlag såvitt inte annat föranleds av så kallat dubbelbeskattningsavtal.

Parterna synes vara eniga om att P.L. enligt tysk rätt ägde hemvist i Tyskland då de i målet aktuella avgångsvederlagen blev tillgängliga för lyftning och att det mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning (SFS 1960:549) därför är tillämpligt i målet. KR saknar anledning till annan bedömning.

De avtalsbestämmelser, vars tillämpbarhet i förevarande mål parterna är oeniga om, återfinns i dubbelbeskattningsavtalets artikel 14 och artikel 15.

I artikel 14 § 1 anges bl.a. "Då en fysisk person med hemvist i en av staterna förvärvar inkomst av arbetsanställning, äger den andra staten beskatta inkomsten i fråga, därest arbetet utföres i denna andra stat." I artikelns § 5 anges vidare. "Med inkomst av arbetsanställning förstås i denna artikel arvoden, löner, tantiem, gratifikationer eller andra belopp, vilka tillkomma i enskild tjänst anställda personer, ävensom andra dem tillkommande, i penningar uppskattbara förmåner och gottgörelser."

Enligt tillämpningsföreskrifterna skall vid tillämpningen av avtalet iakttagas särskilda anvisningar. Av anvisningarna till artikel 14 framgår att som huvudregel gäller att inkomst av *enskild tjänst* skall beskattas i den stat, där tjänsten utövats.

I artikel 15 finns emellertid undantag från den i artikel 14 angivna källstatsprincipen. I artikelns § 1 anges nämligen: "Då en person med hemvist i en av staterna uppbär pension, änkepension eller pupillpension därunder inbegripen, eller liknande periodiskt utgående belopp eller i

> penningar uppskattbar förmån som äger samband med förutvarande arbetsanställning, äger hemviststaten beskatta inkomsten i fråga.”
>
> Enligt KR:s bedömning bör det periodiskt utgående avgångsvederlag, som P.L. erhåller från sin tidigare arbetsgivare H. AB, kunna anses utgöra sådant med pension likställt periodiskt utgående belopp som äger samband med förutvarande anställning som anges i artikel 15 § 1 i här aktuellt dubbelbeskattningsavtal. Eftersom P.L. hade hemvist i Tyskland när nu aktuella belopp blev tillgängliga för lyftning är han i enlighet med nämnda bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet inte skattskyldig för dem i Sverige.

Enligt den ovan redovisade domen faller således ett avgångsvederlag in under artikel 15 (Pension) och inte under artikel 14 (Enskild tjänst) i det tidigare tyska skatteavtalet. I denna artikel 15 talas om ”pension … eller liknande periodiskt utgående belopp eller i penningar uppskattbar förmån som äger samband med förutvarande arbetsanställning” vilket i stort sett motsvarar lydelsen av artikel 18 i OECD:s modellavtal (se nedan).

183 dagar under en tolvmånadersperiod

I artikel 15 p. 2 finns den s.k. *183-dagarsregeln*, eller montörsregeln, som är ett undantag från bestämmelserna i artikelns p. 1 om verksamhetsstatens beskattningsrätt. P. 2 ger, om vissa förutsättningar är uppfyllda, hemviststaten den uteslutande beskattningsrätten även i det fall att verksamheten utförs i den andra avtalsslutande staten.

Vistelsens längd

Den första förutsättningen är att vistelsen inte får överstiga 183 dagar under en tolvmånadersperiod (i vissa skatteavtal "beskattningsåret" eller "kalenderåret"). Det är här fråga om varje enskild tolvmånadersperiod. Man kan säga att en prövning ska ske i princip varje dag om denna dag kan medföra att vistelsen överskrider den stipulerade 183-dagarsperioden, antingen bakåt eller framåt i tiden.

Beräkningen av antalet dagar

Enligt p. 5 i kommentarerna till artikel 15 ska endast de dagar då den anställde faktiskt vistas i arbetslandet räknas. Som regeln är skriven innebär det att all vistelsetid i verksamhetslandet räknas in vare sig den är relaterad till verksamheten eller inte. Vidare ska del av dag räknas som hel dag. I vistelsetiden inräknas ankomstdag, avresedag och andra dagar som tillbringas i verksamhetslandet, inklusive lördagar, söndagar samt helgdagar, semestrar och sjukdagar. Vid beräkningen ska däremot inte dagar som tillbringats i verksamhetslandet vid mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan två andra stater tas med. Inte heller inräknas sådana dagar som den anställde tillbringar i verksamhetsstaten på grund av akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när den anställde står i begrepp att återvända hem. Enligt kommentarerna till denna bestämmelse gäller vidare att det endast är hela dagar som tillbringas utanför verksamhetslandet

som ska undantas, medan del av dag alltid tas med vid bedömningen av om vistelsen överstiger 183 dagar. Ett förslag till en alternativ p. 2 b finns i p. 6 i kommentarerna till artikel 6. Enligt denna alternativa punkt krävs att arbetsgivaren har hemvist i samma stat som arbetstagaren.

Beskattningsår i stället för tolvmånadersperiod

I vissa, såväl nyare som äldre, svenska skatteavtal används "kalenderår" eller "beskattningsår" i stället för tolvmånadersperiod. Det är därför viktigt att läsa bestämmelsen i det aktuella avtalet. Anges beskattningsår är det verksamhetslandets beskattningsår som avses, se R78 1:22.

Arbetsgivarens hemvist

En annan förutsättning som också måste vara uppfylld för att 183-dagarsregeln ska vara tillämplig är att arbetsgivaren som betalar ersättningen inte får ha hemvist i verksamhetsstaten. Detta innebär t.ex. att en person, anställd vid en utländsk filial till ett svenskt bolag, som kommer till huvudkontoret i Sverige för att arbeta inte omfattas av 183-dagarsregeln.

I p. 6.1 och 6.2 i kommentarerna till artikel 15 i OECD:s modellavtal behandlas det fall då arbetsgivaren är ett handelsbolag eller annat delägarbeskattat subjekt. I dessa punkter anges följande:

> 6.1 När det gäller skattemässigt transparanta handelsbolag och liknande personsammanslutningar medför tillämpningen av det andra villkoret svårigheter eftersom sådana handelsbolag inte kan ha hemvist i en avtalsslutande stat enligt artikel 4 (jfr. punkt 8.2 i kommentarerna till artikel 4). Medan det är klart att ett sådant handelsbolag kan kvalificera som ”arbetsgivare” (särskilt enligt den definition som uttrycket har enligt intern lagstiftning i vissa stater, t.ex. när arbetsgivare definieras som en person som är skattskyldig till löneskatt), skulle tillämpningen av villkoret på handelsbolaget, utan att hänsyn tas till delägarnas förhållanden, därför framställa villkoret som totalt meningslöst.
>
> 6.2 Syftet med punkterna 2b och 2c är att undvika källbeskattning av korttidsanställningar i den utsträckning som arbetsinkomsten inte utgör en avdragsgill kostnad i källstaten eftersom arbetsgivaren inte är skattskyldig i denna stat på grund av att han varken är bosatt eller har ett fast driftställe där. Punkterna kan också rättfärdigas av det faktum att krav på avdragsrätt i källstaten i förhållande till korttidsanställningar i en viss stat kan anses medföra en orimlig administrativ börda i fall då arbetsgivaren varken är

bosatt eller har ett fast driftställe i den staten. För att uppnå en meningsfull tolkning av punkt b, som skulle stå i överensstämmelse med dess innehåll och syfte, bör det därför anses att punkten, såvitt avser skattemässigt transparanta handelsbolag och liknande personsammanslutningar, ska tillämpas på delägarna. Följaktligen är begreppen ”arbetsgivare” och ”hemvist” i punkt b tillämpliga på delägarna snarare än på ett skattemässigt transparant handelsbolag. Detta tillvägagångssätt står i överensstämmelse med det enligt vilket andra bestämmelser i skatteavtal måste tillämpas på delägarnivå snarare än på handelsbolagsnivå. Denna tolkning kan skapa svårigheter i fall då delägarna har hemvist i olika stater, men dessa svårigheter kan lösas genom förfarandet vid ömsesidig överenskommelse genom att man t.ex. bestämmer att hemvistet finns i den stat där de delägare som äger majoriteten av andelarna i handelsbolaget har hemvist (dvs. den stat där merparten av avdraget kommer att yrkas).

Fast driftställe

Vidare gäller att om arbetsgivaren har fast driftställe i verksamhetsstaten ges skattebefrielse enligt 183-dagarsregeln endast om ersättningen inte belastar detta fasta driftställe. I p. 7 i kommentarerna till artikel 15 anges att begreppet ”belastar” (borne by) ska tolkas med utgångspunkt i det underliggande syftet med p. c, vilket är att säkerställa att undantaget i p. 2 inte blir tillämpligt på ersättning som – med beaktande av artikel 7 – är avdragsgill vid fastställandet av ett fast driftställes inkomst i den stat där anställningen utövas. Huruvida arbetsgivaren rent faktiskt har tagit upp den utbetalda lönen som ett avdrag i det fasta driftstället är irrelevant eftersom det som är av betydelse är om lönekostnaden skulle ha utgjort en i skattehänseende avdragsgill kostnad för det fasta driftstället.

Begreppet ”belastar”

Samtliga i p. 2 uppställda villkor måste vara uppfyllda för att en ersättning ska undantas från beskattning i verksamhetsstaten.

183-dagarsregeln i SINK

I 6 § p. 1 SINK finns en bestämmelse som är direkt kopierad på 183-dagarsregeln. Denna bestämmelse innebär att en person som uppfyller de i 183-dagarsregeln uppställda villkoren är befriad från beskattning i Sverige redan enligt intern svensk rätt när verksamheten bedrivs i Sverige.

Ombordanställda

I artikel 15 p. 3 finns särskilda bestämmelser om ersättningar för arbete ombord på skepp och luftfartyg i internationell trafik eller på båt i trafik på inre farvatten. Sådan ersättning får beskattas i den stat där det företag som bedriver verksamheten har sin verkliga ledning. Enligt vissa svenska skatteavtal ska beskattning i stället ske i den stat där företaget har hemvist och i något fall i

den stat vars nationalitet skeppet har. I svenska avtal utesluts "båt i trafik på inre farvatten" eftersom det inte förekommer sådan trafik mellan Sverige och någon annan stat.

Uthyrning av arbetskraft

I p. 8 i kommentarerna till artikel 15 i modellavtalet uttalas att 183-dagarsregeln i vissa fall gett upphov till skatteundandragande genom att man tillämpat ett förfarande som benämnts "uthyrning av arbetskraft". För att undgå beskattning i verksamhetsstaten anges att uthyrare som har hemvist i den andra avtalsslutande staten eller tredje stat är arbetsgivare. I sådant fall bör principen "substance over form" tillämpas, dvs. man bör granska varje enskilt fall för att utröna vem som är den verklige arbetsgivaren. I kommentarerna till modellavtalet anges ett antal faktorer som har betydelse vid en sådan granskning. Det är i stort sett samma kriterier som anges i fråga om uthyrning av arbetskraft i 1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512).

Arbetsgivare

I p. 8 i kommentarerna finns också angivet hur begreppet *arbetsgivare* ska tolkas då det används i skatteavtal. I punkten anges följande:

> 8. Punkt 2 har gett upphov till talrika fall av missbruk genom att användas i vad som är känt som ”internationell uthyrning av arbetskraft”. Vid ett sådant arrangemang rekryterar en lokal arbetsgivare, som önskar anlita utländsk arbetskraft under en eller flera perioder som är kortare än 183 dagar, arbetskraft genom en utländsk förmedlare, som utger sig för att vara arbetsgivaren och som hyr ut arbetskraften till den verklige arbetsgivaren. Arbetstagaren uppfyller vid första anblicken de tre förutsättningarna som anges i punkt 2 och kan kräva skattebefrielse i den stat där han tillfälligt arbetar. För att förhindra sådant missbruk i dessa situationer, bör begreppet ”arbetsgivare” tolkas mot bakgrund av punkt 2. Det skall i detta hänseende noteras att begreppet ”arbetsgivare” inte har definierats i avtalet men att det skall förstås så att arbetsgivaren är den person som har rättigheterna till det arbete som utförs och som har det ansvar och tar de risker som är förenade med det. I fall av internationell uthyrning av arbetskraft, utövas dessa funktioner i stor utsträckning av den som utnyttjar arbetskraften (”brukaren”). I detta sammanhang bör det faktiska förhållandet ha företräde framför formen, dvs. varje fall bör undersökas i syfte att se om arbetsgivarfunktionerna utövades huvudsakligen av förmedlaren eller brukaren. Det tillkommer därför de avtalsslutande staterna att komma överens om i vilka situationer förmedlaren inte uppfyller de villkor som krävs för att han skall anses som arbetsgivare i den mening som avses i

punkt 2. Vid avgörandet av denna fråga kan de behöriga myndigheterna hänvisa till inte bara de grunder som nämns ovan, utan också till en rad omständigheter som gör det möjligt att fastställa att den verklige arbetsgivaren är brukaren av arbetskraften (och inte den utländske förmedlaren):

- Uthyraren bär inte ansvaret eller risken för arbetsresultatet;
- brukaren har rätten att instruera arbetstagaren;
- arbetet utförs på en arbetsplats som brukaren kontrollerar och har ansvaret för;
- ersättningen till uthyraren beräknas på grundval av använd tid eller det finns på annat sätt ett samband mellan denna ersättning och arbetstagarens lön;
- verktyg och material ställs till arbetstagarens disposition huvudsakligen av brukaren;
- antalet arbetstagare och deras kvalifikationer bestäms inte ensidigt av uthyraren.

Jämför även den i p. 2 i protokollspunkt V – Till artikel 15 – i 1996 års nordiska skatteavtal intagna bestämmelsen med faktorer som ska beaktas vid bedömningen av om en arbetstagare ska anses vara uthyrd eller inte.

Gränsgångare

I p. 10 i kommentarerna till artikel 15 uttalas att OECD:s modellavtal inte innehåller några särskilda bestämmelser om gränsgångare. Man har funnit att det är bättre att staterna kommer överens om sådana bestämmelser i bilaterala förhandlingar. I 1996 års nordiska skatteavtal finns sådana bestämmelser, se avsnitt 2.10.3.

OECD:s modellavtal innehåller inte heller några särskilda bestämmelser för gästprofessorer. Detta hindrar inte att sådana bestämmelser tas in i skatteavtal, se p. 11 av kommentarerna till artikel 15.

Tillämpningen av artikel 15 på inkomst som betalas i form av förmåner i stället för med kontanter kan vara oklar med hänsyn till artikelns formulering. OECD:s arbetsgrupp 1 försöker finna en formulering som undanröjer varje tvekan om att artikeln inte skulle vara tillämplig på förmåner. Artikel 16 (Styrelsearvoden) och artikel 19 (Offentlig tjänst) berörs också av detta arbete.

Styrelsearvoden

Artikel 16

Styrelsearvoden

Styrelsearvode och annan liknande ersättning, som person med hemvist

i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

I denna artikel föreskrivs att styrelsearvode och annan liknande ersättning till person med hemvist i en avtalsslutande stat från bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i bolagets hemviststat. Detta gäller oavsett var arbetsinsatsen sker och oavsett om ledamoten kommer till styrelsemötet eller inte. Av kommentarerna (p. 1.1) till artikel 16 i OECD:s modellavtal framgår att den allmänna uppfattningen bland OECD:s medlemsstater är att begreppet *styrelsearvode och annan liknande ersättning* (fees and other similar payments) inkluderar naturaförmåner som någon uppbär i sin egenskap av medlem i styrelse etc.

En medlem i en bolagsstyrelse kan ofta ha andra funktioner i bolaget, t.ex. som vanlig anställd, rådgivare, konsult etc. Denna artikel är emellertid endast tillämplig i fråga om styrelsearvodet.

Bestämmelsen i 5 § 1 st. 3 p. SINK, som är direkt kopierad på denna artikel, ger Sverige möjlighet att utnyttja sin beskattningsrätt till styrelsearvoden som betalas av svenska bolag.

Denna artikel är inte tillämplig på styrelsearvoden och liknande ersättning som betalas av ett bolag med hemvist i samma stat som ledamoten eller av ett bolag med hemvist i tredje stat. Artikeln är heller inte tillämplig på arvode från ett mellanstatligt organ, som t.ex. Nordiska Investeringsbanken, eftersom ett sådant organ inte har hemvist i en avtalsslutande stat.

Artister och sportutövare

Artikel 17

Artister och sportutövare

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av underhållningsartist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller i egenskap av sportutövare, beskattas i denna andra stat.

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som underhållningsartist eller sportutövare bedriver i denna egenskap, inte tillfaller underhållningsartist eller sportutövare själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där underhållningsartisten eller sportutövaren bedriver verksamheten.

I rubriken till denna artikel talas numera i den engelska texten om "sportsmen". Syftet med denna ändring var att klargöra att tillämpningsområdet för bestämmelsen inte är begränsad till

deltagare i traditionella idrotts- och sportgrenar, utan att artikeln också omfattar t.ex. biljardspelare och deltagare i schack- eller bridgeturneringar. Detta framgår också av p. 3-7 i kommentarerna till modellavtalet, där det närmare är utvecklat vilken personkrets som omfattas av bestämmelserna.

Bestämmelserna i denna artikel är ett undantag från bestämmelserna i artikel 15 p. 2 (Enskild tjänst) resp. artikel 7 (Inkomst av rörelse). Denna artikel tillämpas också om artisten eller sportutövaren är anställd i offentlig tjänst och uppbär sin inkomst från det allmänna. Detta förutsätter dock att artikel 19 (Offentlig tjänst) har den lydelse som den fick i samband med 1995 års revidering (dvs. att artikel 17 nämns i artikel 19 p. 3). I samband med denna ändring av artikel 19 p. 3 ändrades också p. 13 i kommentarerna till artikel 17 varvid punkten fick följande lydelse:

> 13. Artikel 17 blir vanligtvis tillämplig när en artist eller sportutövare är anställd i offentlig tjänst och uppbär sin inkomst från det allmänna: se punkt 6 i kommentarerna till artikel 19. Vissa avtal innehåller bestämmelser som undantar artister och sportutövare anställda i organisationer som är understödda av allmänna medel från tillämpningen av artikel 17.

Enligt bestämmelserna i p. 1 får inkomst, som artister samt sportutövare förvärvar i denna egenskap, beskattas i den stat där verksamheten utövas.

Artistbolag

Enligt p. 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller sportutövaren utför arbetet, även om ersättningen utbetalas till en annan person än artisten eller sportutövaren själv, t.ex. en arbetsgivare hos vilken artisten eller sportutövaren är anställd. Syftet med denna bestämmelse är bl.a. att motverka vissa arrangemang i skatteundandragande syfte. Utan en sådan bestämmelse skulle ersättningen för en artists eller en sportutövares framträdande, om den betalas till annan person än artisten eller sportutövaren, exempelvis ett s.k. artistbolag, kunna undgå beskattning i den stat där verksamheten utövats hos såväl artisten eller sportutövaren som företaget om detta saknar fast driftställe i verksamhetsstaten.

Flera stater har haft den uppfattningen att p. 2 endast är tillämplig i situationer när betalning skett inte till artisten eller sportutövaren själv utan till en av dem kontrollerad tredje person, ett artistbolag. I p. 11 b i kommentarerna till modellavtalet uttalas dock uttryckligen att bestämmelsen i p. 2 ger den stat där föreställningen framförs möjlighet att beskatta vederlaget också i de fall när en trupp eller en orkester har satt sig på bolag och

utbetalningen sker till bolaget.

Vid 2000 års revidering av modellavtalet togs två nya punkter – 11.1 och 11.2 – in i kommentarerna till artikel 17 p. 2. Punkterna har följande lydelse:

> 11.1 Tillämpningen av punkt 2 är inte begränsad till situationer där såväl artisten eller sportutövaren som den person som uppbär inkomsten, t.ex. ett artistbolag, har hemvist i en och samma avtalsslutande stat. Punkten medger att den stat i vilken artisten eller sportutövaren utövat sin verksamhet beskattar den inkomst som är hänförlig till denna verksamhet och som uppbärs av en annan person oavsett övriga bestämmelser i avtalet som annars hade kunnat vara tillämpliga. Således ger punkten, utan hinder av bestämmelserna i artikel 7, den staten beskattningsrätten till inkomst som ett artistföretag med hemvist i den andra avtalsslutande staten uppbär även om artisten eller sportutövaren inte har hemvist i denna andra avtalsslutande stat. Omvänt, om en artist med hemvist i en av de avtalsslutande staterna har en inkomst som uppbärs av en person, t.ex. ett artistföretag, med hemvist i en tredje stat med vilken källstaten inte har något skatteavtal, finns det inget som hindrar den avtalsslutande staten att beskatta denna person i enlighet med bestämmelserna i intern lagstiftning.
>
> 11.2 Det ska emellertid observeras att det, utan hinder av artikel 7, rent generellt gäller att avtalet inte lägger hinder i vägen för att tillämpa sådana allmänna skatteflyktsregler i källstatens interna lagstiftning som innebär att källstaten – på sätt anges i punkt 24 i kommentarerna till artikel 1 – i fall av missbruk antingen beskattar artisten/sportutövaren eller artistbolaget.

RR har i RÅ 2002 ref. 89 haft att pröva vilken artikel i skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna (SFS 1992:17) som är tillämplig då ett i Nederländerna hemmahörande bolag (A B.V.) anordnat ett antal showföreställningar i Sverige. I showen medverkade ett femtiotal artister, som med ett undantag var utländska medborgare, bosatta utomlands. För den inkomst som artisterna uppbar för sin medverkan i föreställningarna har A B.V. betalat in skatt i enlighet med bestämmelserna i A-SINK. RR fann att artikel 7 (Inkomst av rörelse) var tillämplig och motiverade sitt ställningstagande enligt följande:

> De bestämmelser som är aktuella i målet är främst artiklarna 7 och 17.
>
> I artikel 7 anges i den första punkten att inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas i denna stat, såvida inte

företaget driver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. I artikelns sjätte punkt anges dock att, om det i inkomst av rörelse ingår inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar av avtalet, bestämmelserna i dessa artiklar inte berörs av reglerna i artikel 7.

Enligt den i artikel 7 intagna huvudregeln för rörelseinkomster har Sverige således avstått från sin beskattningsrätt beträffande sådana inkomster som uppbärs av personer med hemvist i Nederländerna som inte har fast driftställe i Sverige. I målet är ostridigt att bolaget under den i målet aktuella tiden inte bedrev rörelse från fast driftställe i Sverige. Bolagets inkomst av den i Sverige bedrivna verksamheten får således beskattas här endast om utrymme för detta ges genom bestämmelser som avser sådan rörelseinkomst som behandlas särskilt i någon annan av avtalets artiklar. Från RSV:s sida hävdas att sådana särskilda bestämmelser finns i avtalets artikel 17.

Artikel 17 har i svensk översättning följande lydelse.

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller idrottsman utövar i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller idrottsmannen själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.

Enligt punkt 1 får således en artists inkomst av personlig verksamhet i egenskap av artist beskattas i källstaten. Detta gäller även i det fall artisten inom ramen för en anställning uppbär en tjänsteinkomst i anledning av sitt framträdande. I förevarande mål är upplyst att de medverkande artisterna uppburit ersättning för sin medverkan vid föreställningarna i Sverige och att denna inkomst beskattas enligt artistskattelagen. Beskattning har således skett enligt punkt 1.

Bestämmelserna i punkt 2 har till syfte att förhindra att beskattningsregeln i punkt 1 kringgås genom bildande av s.k. artistbolag eller dylikt (prop. 1991/92:62 s. 47). Den beskattning som kan ske enligt punkt 2 får därför anses subsidiär i förhållande till en beskattning enligt punkt 1 i artikeln och således träda in endast när en sådan beskattning inte kan ske.

Det förhållandet att beskattning av vissa artister inte har skett på grund av dubbelbeskattningsavtal med artistens hemland kan inte medföra att beskattning kan ske av bolaget.

Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att bolaget underlåtit att under tiden i Sverige betala ut den ersättning som artisterna varit berättigade till för föreställningarna här. Förutsättningar för att beskatta bolaget för uppburna entréintäkter m.m. föreligger därför inte.

Vid beskattning i Sverige av artister bosatta utomlands tillämpas A-SINK se avsnitt 2.11.

Kulturutbyte

I p. 14 i kommentarerna till modellavtalets artikel 17 har vidare tagits in ett förslag till en bestämmelse som undantar sådana föreställningar som är understödda av allmänna fonder från artikelns tillämpningsområde. I sådant fall blir i stället artiklarna 7 (Inkomst av rörelse), 15 (Enskild tjänst) eller 19 (Offentlig tjänst) tillämpliga. I vissa svenska skatteavtal förekommer en sådan bestämmelse. Det är inte heller ovanligt att man undantar

verksamhet som sker inom ramen för sådant kulturutbyte som understöds av resp. stat från beskattning i verksamhetsstaten.

Pension

Artikel 18

Pension

Om inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 föranleder annat, beskattas pension och annan liknande ersättning som med anledning av tidigare anställning betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, endast i denna stat.

Pension och livränta som utbetalas på grund av tidigare enskild tjänst beskattas enligt denna artikel endast i mottagarens hemviststat.

Denna artikel är däremot inte tillämplig på utbetalningar på grund av privat pensionsförsäkring eftersom de inte betalas på grund av tidigare anställning. På sådana utbetalningar tillämpas i stället artikel 21 (Annan inkomst). Observera dock att bestämmelsens utformning varierar. I vissa avtal ställs t.ex. inte upp något krav på att pensionen ska utbetalas med anledning av tidigare anställning [se t.ex. artikel 18 p. 1 i det nordiska skatteavtalet, artikel 18 p. 1 i skatteavtalet med Mexiko (SFS 1992:1196) resp. artikel 18 p. 1 i skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193)].

Artikeln är inte heller tillämplig på inkomst- och tilläggspension, premiepension eller garantipension. Detta följer av RR:s avgörande i RÅ 2003 ref. 20 som rörde dåvarande allmänna tilläggspensionen (ATP) och tillämpningen av skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673). I domen uttalade RR att sådan pension omfattas av artikel 21 (Annan inkomst) och motiverade ställningstagandet på följande sätt:

> I målet uppkommer till en början frågan om ATP över huvud taget är att anse som sådan pension som regleras i artikel 18 och artikel 19 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet. Artikel 18 reglerar pension som betalas ut med anledning av tidigare anställning (au titre d´un emploi antérieur) och artikel 19 punkt 2 pension på grund av arbete i denna stats tjänst (au titre de services rendus à cet Etat).
>
> Det framstår som uppenbart att de nämnda bestämmelserna i första hand är inriktade på sådan pension som utbetalas som en direkt följd av avtalsvillkoren för anställningen såsom ITP, STP och statlig tjänstepension. Pensionen framstår då som en av arbetsgivaren eller genom dennes försorg utbetalad uppskjuten lön. ATP skiljer sig i flera hänseenden från sådana pensioner.
>
> Rätten till ATP grundas inte på en tidigare anställning som sådan utan på socialförsäkringslagstiftningen och ATP:n utgår enligt de villkor som för varje tid bestäms genom riksdagens beslut. En försäkrads ATP bestäms i huvudsak av hans förvärvsinkomster under en lång följd av år. Det saknar härvid betydelse om dessa inkomster har förvärvats i offentlig tjänst, i enskild tjänst eller som egenföretagare. Till grund för ATP har även i ökad utsträckning lagts inkomster som inte direkt kan betraktas som förvärvsinkomster såsom sjukpenning, arbetsskadelivränta och delpension.

Även vård av egna barn kan ha betydelse för pensionsrätten. Finansieringen sker genom avgifter från arbetsgivare, egenföretagare och – fr.o.m. år 1995 – de försäkrade.

Förhållandena i förevarande mål illustrerar väl de komplikationer som uppkommer om ATP skall inordnas under bestämmelserna i artikel 18 och artikel 19 punkt 2. Reglerna för beräkning av ATP särskiljer inte mellan någon ”offentlig ATP” och ”enskild ATP” vilket medför att det inte heller finns något behov av att bevara underlag för en sådan uppdelning. Bortsett från de allra senaste åren, där deklarationsmaterialet finns bevarat, är således möjligheten att avgöra i vilken utsträckning pensionen tjänats in i offentlig eller privat tjänst helt beroende av de uppgifter den skattskyldige kan lämna om förhållanden långt tillbaka i tiden.

Vid den tid som var aktuell i det tidigare omnämnda rättsfallet RÅ 1975 ref. 62 hade, som nämnts, den statliga tjänstepensionen en annan utformning än vid den nu aktuella tiden. Detta kan uttryckas så att pensionen innefattade även de belopp som utbetalades som ATP. Numera är som huvudregel den statliga tjänstepensionen frikopplad från ATP:n. Detta fall kan därför med de förhållanden som nu råder inte tillmätas någon avgörande betydelse för bedömningen.

Enligt Regeringsrättens mening kan ATP som är ett led i socialförsäkringssystemet inte anses utgöra sådan pension som avses i artikel 18 eller artikel 19 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. Den utgör därför sådan annan inkomst som avses i artikel 21 och skall enligt avtalet beskattas endast i hemviststaten (alltså i detta fall i Frankrike).

I många av Sveriges skatteavtal finns det emellertid en särskild bestämmelse som behandlar utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Denna bestämmelse är då tillämplig på t.ex. inkomst- och tilläggspension, premiepension samt garantipension och andra utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Exempel på sådana skatteavtal är de med Malta (artikel 18 p. 2; SFS 1995:1504), Mexiko (artikel 18; SFS 1992:1196), Storbritannien och Nordirland (artikel 18 p. 2; SFS 1983:898), Tyskland (artikel 18 p. 2; SFS 1992:1193) samt det nordiska skatteavtalet (artikel 18 p. 1; SFS 1996:1512).

I många fall kan det vara svårt att bedöma om en viss utbetalning faller in under en annan stats sociallagstiftning eller om andra i ett skatteavtal intagna villkor är för handen i det enskilda fallet. När det gäller skatteavtalet med Tyskland och 1996 års nordiska skatteavtal har RSV inhämtat nedan redovisade kompletterande uppgifter för att underlätta tillämpningen av pensionsbestämmelserna.

Skatteavtalet med Tyskland

Förteckning över utbetalare av ersättning som utgår enligt tysk socialförsäkringslagstiftning.

Pension och liknande ersättning samt livränta som utbetalas från Tyskland till mottagare som enligt artikel 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland har hemvist i Sverige ska enligt artikel 18 p.

1 beskattas endast i Sverige. Enligt artikel 18 p. 2 gäller dock att belopp som utbetalas enligt tysk socialförsäkringslagstiftning endast beskattas i Tyskland såvida inte mottagaren är svensk medborgare utan att samtidigt vara tysk medborgare. I sistnämnda fall ska även utbetalning enligt tysk socialförsäkringslagstiftning beskattas endast i Sverige.

För att kunna tillämpa artikel 18 i skatteavtalet på ett korrekt sätt måste man således kunna avgöra om en viss utbetalning sker på grund av tysk socialförsäkringslagstiftning eller om fråga är om annan ersättning som faller in under artikelns tillämpningsområde. I syfte att underlätta tillämpningen av denna artikel har från tyska finansdepartementet (Bundesministerium der Finanzen) inhämtats en förteckning (se nedan) över de tyska institutioner som handhar sådana utbetalningar enligt tysk socialförsäkringslagstiftning som avses i artikel 18 p. 2. Den i förteckningen förekommande förkortningen LVA står för "Landesversicherungsanstalt".

Förteckning

Utbetalare	*Postadress/Telefon/Fax*
LVA Baden	Gartenstrasse 105 76135 Karlsruhe Tel.: (0721) 8 25 0 Fax: (0721) 5 25 35 03
LVA Berlin	Knabelsdorfstrasse 92 14059 Berlin Tel.: (030) 30 02 0 Fax: (030) 30 02 10 19
LVA Brandenburg	Heinrich-Hildebrand-Strasse 20b 15232 Frankfurt/Oder Tel.: (0335) 5 51 0 Fax: (0335) 5 51 12 95
LVA Braunschweig	Kurt-Schumacher-Strasse 20 38102 Braunschweig Tel.: (0531) 70 06 0 Fax: (0531) 70 064 25
LVA Freie und Hansestadt Hamburg	Überseering 10 22297 Hamburg

	Tel.: (040) 63 81 0 Fax: (040) 63 81 29 91
LVA Hannover	Lange Welhe 2 30880 Laatzen Tel.: (0511) 8 29 1 Fax: (0511) 8 29 26 35
LVA Hessen	Städelstrasse 28 60596 Frankfurt/Main Tel.: (069) 60 52 0 Fax: (069) 60 52 16 00
LVA Meklenburg-Vorpommern	Platanenstrasse 43 17033 Neubrandenburg Tel.: (0395) 3 70 0 Fax: (0395) 3 70 44 44
LVA Niederbayern-Oberfalz	Am Alten Viehmarkt 2 84028 Landshut Tel.: (0871) 81 0 Fax: (0871) 81 21 40 E-mail:LVANDBOPF@ bnla.baynet.de Internet: http://www.bnla.baynet. de/ lva.ndbapf/
LVA Oberbayern	Thomas-Dehler-Strasse 3 81737 München Tel.: (089) 67 81 0 Fax: (089) 67 81 23 45
LVA Oberfranken und Mittelfranken	Willelsbachening 11 95444 Bayreath Tel.: (0921) 6 07 0 Fax: (0921) 6 07 3 98
LVA Oldenburg-Bremen	Huntestrasse 11 26135 Oldenburg Tel.: (0441) 9 27 0 Fax: (0441) 9 27 5 63
LVA Rheinland-Phalz	Eichendorffstrasse 4-6 67346 Speyer Tel.: (06232) 17 0

	Fax: (06232) 17 -25 89/-29 49
LVA Rheinprovinz	Königsallee 71 40215 Düsseldorf Tel.: (0211) 9 37 0 Fax: (0211) 9 37 30 96
LVA für das Saarland	Martin-Luther-Strasse 2-4 66111 Saarbrücken Tel.: (0681) 30 93 0 Fax: (0681) 30 93 1 99
LVA Sachsen	Georg-Schumann-Strasse 146 04159 Leipzig Tel.: (0341) 5 50 55 Fax: (0341) 5 50 59 00
LVA Sachsen-Anholt	Paracelsusstrasse 21 06114 Halle Tel.: (0345) 2 13 0 Fax: (0345) 2 02 33 14
LVA Schleswig-Holstein	Ziegelstrasse 150 23556 Lübeck Tel.: (0451) 4 85 0 Fax: (0451) 4 85 17 77
LVA Schwaben	An der Blauen Kappe 18 861 52 Augsburg Tel.: (0821) 5 00 0 Fax: (0821) 5 00 10 00
LVA Thüringen	Kranichfelder Strasse 3 99097 Eifed Tel.: (0361) 4 82 0 Fax: (0361) 4 82 22 99
LVA Unterfranken	Friedenstrasse 12/14 97072 Würzburg Tel.: (0931) 8 02 0 Fax: (0931) 8 02 2 43
LVA Westfalen	Gartenstrasse 194 481 47 Münster Tel.: (0251) 2 38 0 Fax: (0251) 2 38 25 70
LVA Würtemberg	Adulbert-Stifter-Strasse 105

	70437 Stuttgart Tel.: (0711) 8 48 1 Fax: (0711) 8 44 7 02
Bahnversicherungs-anstalt	Karlstrasse 4-6 60329 Frankfurt/Main Tel.: (069) 2 65 0 Fax: (069) 2 65 41 70
Seekasse	Reimerstwiete 2 20457 Hamburg Tel.: (040) 3 61 37 0 Fax: (040) 3 61 37-7 70/-7 47
Bundesversicherungs-anstalt für Angestellte	Ruhrstrasse 2 10709 Berlin Tel.: (030) 8 65 1 Fax: (030) 8 65 2 72 40
Bundesknappschaft	Pieperstrasse 14-28 44789 Bochum Tel.: (0234) 3 04 0 Fax: (0234) 3 04 52 05

Nordiska skatteavtalet; Finland

Finska pensioner m.m. som omfattas av bestämmelserna i artikel 26 p. 3 a) i 1996 års nordiska skatteavtal

Enligt artikel 26 p. 3 a) i 1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512) får vissa finska pensioner och socialförmåner som utbetalas till en mottagare med hemvist i Sverige inte beskattas här trots att inte heller Finland beskattar utbetalningen. Nedan finns en lista över de utbetalningar på vilka artikel 26 p. 3 a) är tillämplig.

Bakgrund

Skatteavtalet tillämpas på inkomster som förvärvas den 1 januari 1998 eller senare. Enligt artikel 18 p. 1 i avtalet ska pension m.m. som betalas från en avtalsslutande stat och utbetalning från en avtalsslutande stat enligt sociallagstiftningen i denna stat beskattas endast i utbetalarstaten. Av artikel 26 p. 2 följer vidare att om den stat som tillagts beskattningsrätten på grund av sin interna lagstiftning inte kan utnyttja denna beskattningsrätt så går beskattningsrätten över till hemviststaten (se artikel 4 i skatteavtalet). Dessa bestämmelser om subsidiär beskattningsrätt är emellertid enligt artikel 26 p. 3 a) inte tillämpliga på finsk

folkpension, pension enligt den finska familjepensionslagen eller sådan annan socialförmån som enligt den finska inkomstskattelagen inte är skattepliktig inkomst.

SKV har fått ett antal frågor rörande vilka utbetalningar som omfattas av bestämmelsen i artikel 26 p. 3 a) i 1996 års nordiska skatteavtal. Med anledning härav har en förteckning över de utbetalningar som omfattas av denna bestämmelse inhämtats från den finska skatteförvaltningen. De finska utbetalningar som omfattas av artikel 26 p. 3 a) och som således inte ska beskattas i Sverige, är (de finska beteckningarna anges inom klammer "[ ]"):

"Skattefria" finska utbetalningar

1. Finsk folkpension [kansaneläke]; utbetalare är Folkpensionsanstalten [Kansaneläkelaitos]. Sådan pension är enligt finsk lagstiftning (5 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (627/1978, ändrad genom bl.a. lag 1550/1995 som gav nämnda lagrum dess nuvarande lydelse)) skattefri när den utbetalas till i Finland begränsat skattskyldig.

2. Pension enligt den finska familjepensionslagen [Suomen perhe-eläkelain mukaainen eläke]; utbetalare är Folkpensionsanstalten [Kansaneläkelaitos]. Vad som här avses är utbetalningar enligt familjepensionslagen [perheeläkelaki] den 17 januari 1969 (38/98) med ändringar.

3. Socialförmåner som enligt den finska inkomstskattelagen inte utgör skattepliktig inkomst. En uttömmande lista över dessa förmåner finns nedan.

92 § INKOMSTSKATTELAGEN [TVL 92 §]

Skattefria sociala förmåner

Följande inkomster är inte skattepliktiga:

– barntillägg, maketillägg och vårdbidrag för pensionstagare enligt folkpensionslagen [kansaneläkkeen lapsikorotus, puolisolisä ja eläkkeensaajan hoitotuki],

– frontmannapensioner, fronttillägg, extra fronttillägg och extra krigspensioner [rintamasotilaseläke, rintamalisä, ylimääräinen rintamalisä ja ylimääräinen sotaeläke],

– begravningshjälp [hautausavustus],

– moderskapsunderstöd [äitiysavustus],

– barnbidrag [lapsilisä],

– vårdbidrag enligt lagen om vårdbidrag för barn (444/69) [lapsen hoitotuesta annetun lain (444/69) nojalla maksettu

lapsen hoitotuki],

- underhållsstöd enligt lagen om tryggande av underhåll för barn (122/77) [lapsen elatuksen turvaamisesta annetun lain (122/77) mukainen elatustuki],
- värnpliktigs dagpenning, militärunderstöd enligt militärunderstödslagen (781/93) och hemförlovningspenning enligt lagen om hemförlovningspenning (910/77), (1.12.1995/1333) [asevelvollisen päiväraha, sotilasavustuslain (781/93) mukainen sotilasavustus ja kotiuttamisrahalain (910/77) mukainen kotiuttamisraha; (1.1.1996 A:1.12. 1995, SK:1333/1995)],
- utbildningsstöd enligt familjepensionslagen (38/69) [perhe-eläkelain (38/69) mukainen koulutustuki],
- avgångsbidrag och stöd för yrkesinriktad utbildning enligt lagen om utbildnings- och avgångsbidragsfonden (53/90) och statstjänstemannalagen (755/86) [koulutus- ja erorahastosta annetun lain (537/90) ja valtion virkamieslain (755/86) mukainen eroraha ja ammattikoulutustuki],
- de ersättningar för kostnader i anslutning till arbetskraftsservice som betalas till arbetslösa eller handikappade med stöd av lagen om arbetskraftsservice (1005/1993), (26.6.1998/475),
- i lagen om läroavtal (422/67) nämnda ekonomiska fördelar som lärlingar erhåller av statens medel [oppisopimuslaissa (422/ 67) tarkoitetut oppilaan valtion varoista saamat taloudelliset edut],
- i 17 § lagen om arbetskraftspolitisk vuxenutbildning (763/90) nämnd ersättning för uppehälle och förmåner som nämns i lagens 27 § [työvoimapoliittisesta aikuiskoulutuksesta annetun lain (763/90) 17 §:ssä tarkoitettu ylläpitokorvaus ja mainitun lain 27 §:ssä tarkoitetut etuudet],
- studiepenning som avses lagen om studiestöd (28/72) frånsett ersättning för förlorad förvärvsinkomst i form av vuxenstudiestöd samt räntestöd som betalts med statens medel, (1.12.1995/1333) [opintotukilaissa (28/72) tarkoitettu opintoraha lukuun ottamatta aikuisopintorahana saatua ansionmenetyskorvausta sekä valtion varoista maksettu korkoavustus; (1.1.1996 A: l.12. 1995, SK: 1333/1995)],
- bostadsbidrag enligt lagen om bostadsbidrag (408/75) och lagen om bostadsbidrag för pensionstagare (591/78) samt bostadstillägg enligt lagen om studiestöd (65/94),

(29.12.1994/1465) [asumistukilain (408/75) ja eläkkeensaajien asumistukilain (591/78) mukainen asumistuki sekä opintotukilain (65/94) asumislisä; (1.1.1995 A:29.12.1994, SK:1465/1994)],

– understöd som en fysisk person för reparation av bostäder får av statens eller kommunens medel [luonnollisen henkilön valtion ja kuntien varoista asunnonkorjaukseen saama avustus],

– förmåner enligt lagen om service och stöd på grund av handikapp (380/19) [vammaisuuden perusteella järjestettävistä palveluista ja tukitoimista annetussa laissa (380/87) tarkoitetut edut],

– handikappbidrag enligt lagen om handikappbidrag (124/88) [vammaistukilain (124/88) mukainen vammaistuki],

– förmåner enligt lagen om rehabilitering som ordnas av folkpensionsanstalten (610/91) och motsvarande förmåner, (29.12.1994/1465) [kansaneläkelaitoksen järjestämästä kuntoutuksesta annetussa laissa (610/91) tarkoitetut ja niitä vastaavat etuudet; (1.1. 1995 A:29.12.1994, SK:1465/1994)],

– ersättning enligt lagen om bestridande av bevisningskostnader med statens medel (666/72) av statens medel för kostnader för resa och uppehälle samt för ekonomisk förlust [valtion varoista maksettavista todistelukustannuksista annetun lain (666/72) nojalla valtion varoista saatu korvaus matka- ja toimeentulokustannuksista sekä taloudellisesta menetyksestä],

– arbets- och brukspenning som betalas till fånge som avtjänar straff eller är internerad i tvångsinrättning [rangaistusta suorittavan vangin tai pakkolaitokseen eristetyn saama työ- tai käyttöraha],

– utkomststöd enligt socialvårdslagen (710/1982), (19.12.1887/1263) [sosiaalihuoltolain (710/1982) mukainen toimeentulotuki; (1.1.1998 A:19. 12.1997, SK:1263/1997) A:19.12.1997, SK:1263/1997)],

– verksamhets- eller andra bidrag på i genomsnitt högst 50 mark per dag som betalas för arbets- eller dagverksamhet som kommunen eller andra offentliga samfund som bedriver social- eller hälsovård eller allmännyttiga samfund ordnar för utvecklingshämmade, psykiatriska patienter, klienter inom missbrukarvården eller andra klienter inom socialvården, när bidraget stöder klientens vård, rehabilitering eller anpassning till samhället, (19.12.1997/1263) [kunnan, muun sosiaalitai terveydenhuoltoa harjoittavan julkisyhteisön tai ylei-

shyödyllisen yhteisön kehitysvammaiselle, mielenterveyspotilaalle, päihdehuollon asiakkaalle taikka muulle sosiaalihuollon asiakkaalle järjestämästä työ- tai päivätoiminnasta maksettu keskimäärin päivää kohden enintään 50 markan suuruinen toiminta- tai muun niminen avustus, jolla tuetaan asiakkaan hoitoa, kuntoutumista tai yhteiskuntaan sopeutumista; (1.1.1998 A:19.12.1997, SK: 1263/1997)],

– stöd för skolresor som avses i lagen om stöd för skolresor för studerande i gymnasier och yrkesläroanstalter (48/1997) och som betalas till studerande själv, (19.12.1997/1263) [lukioiden ja ammatillisten oppilaitosten opiskelijoiden koulumatkatuesta annetussa laissa (48/1997) tarkoitettu opiskelijalle itselleen maksettu koulumatkatuki. (1.1.1998 A:19.12.1997, SK:1263/ 1997)].

Nordiska skatteavtalet; Norge

Beskattning av norska pensioner – tillämpning av artikel 26 p. 4 i 1996 års nordiska skatteavtal

Bakgrund

1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512) tillämpas på inkomster som förvärvas den 1 januari 1998 eller senare. Enligt artikel 18 p. 1 i avtalet ska pension m.m. som betalas från en avtalsslutande stat och utbetalning från en avtalsslutande stat enligt sociallagstiftningen i denna stat beskattas endast i utbetalarstaten. När det gäller sådana norska pensioner o.dyl. som utbetalas till en i Norge begränsat skattskyldig person kan sådana utbetalningar enligt intern norsk rätt inte beskattas i Norge. Är mottagaren av sådan ersättning bosatt i och, enligt skatteavtalet, har hemvist här i landet har Sverige, enligt artikel 26 p. 2 i skatteavtalet, rätt att beskatta ersättningen.

När Sverige beskattar sådan norsk pension eller utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen har den skattskyldige, enligt artikel 26 p. 4 i skatteavtalet, rätt till ett avdrag om 20 000 svenska kronor per kalenderår. Detta avdrag medges dock endast om mottagaren av ersättningen i Norge hade varit berättigad till ett särskilt avdrag för ålder eller invaliditet och högst med ett belopp motsvarande den från Norge utbetalda pensionen eller livräntan. Vidare ska avdraget sättas ned med de särskilda avdrag för ålder och invaliditet som medges i Sverige.

RSV har fått ett antal frågor rörande den närmare innebörden av bestämmelsen i artikel 26 p. 4 och får med anledning härav lämna följande förtydliganden.

Tillämpning av artikel 26 p. 4 i det nordiska skatteavtalet.

Frågan om en person som i Sverige beskattas för norsk pension har rätt till det i artikel 26 p. 4 angivna "20 000-kronorsavdraget" är avhängigt av om denna person i Norge skulle ha varit berätti-

berättigad till "särskilt avdrag för ålder eller invaliditet" om han hade varit obegränsat skattskyldig där. Bestämmelserna om särskilt avdrag finns i 6-81 §§ 1-3 p. i den norska skatteloven. Enligt uppgifter inhämtade från norska Skattedirektoratet är det endast fysiska personer som är berättigade till det norska särskilda avdraget. Detta innebär att eventuella utbetalningar som görs till ett dödsbo året efter dödsfallet inte berättigar till norskt särskilt avdrag och således inte heller till avdrag enligt artikel 26 p. 4.

Enligt 6-81 §§ 1-3 p. i den norska skatteloven medges särskilt avdrag för ålder eller invaliditet i följande fall:

- Ålderspension – särskilt avdrag för ålder

Från och med den månad då en person fyller 70 år medges han särskilt avdrag för ålder oavsett inkomstens storlek och vem som betalar ut den. En person som fyllt 70 år och som uppbär norsk ålderspension är således alltid berättigad till sådant avdrag som anges i artikel 26 p. 4.

Personer som är mellan 67 och 70 år kan enligt norsk socialförsäkringslagstiftning (folketrygdloven) välja om de vill ha hel eller partiell ålderspension. Särskilt avdrag för ålder medges i förhållande till hur stor ålderspension de valt att ta ut. Personer i denna åldersgrupp som uppbär ålderspension från folketrygden är således även de berättigade till sådant avdrag som anges i artikel 26 p. 4.

Annan ålderspension än från folketrygden till personer mellan 67 och 70 år berättigar inte till avdrag.

I norska kontrolluppgifter redovisas ålderspension från folketrygden under koderna 217 och 219 (tillägg för gifta). Ålderspension från annan än folketrygden redovisas under koderna 211, 212-A eller 227.

- Invaliditetspension m.m. – särskilt avdrag för invaliditet

Särskilt avdrag på grund av starkt nedsatt arbetsförmåga (invaliditet) medges från och med den månad som personen i fråga börjar uppbära invaliditetspension (uförepensjon) eller tillfälligt invaliditetsbidrag (forelöpig uförestönad) på grund av att arbetsförmågan är varaktigt nedsatt med minst 2/3. Särskilt avdrag medges oavsett om betalningen kommer från folketrygden eller en statlig, kommunal eller privat pensionsordning. Person som mottar sådan pension eller sådant bidrag är således berättigad till särskilt avdrag enligt artikel 26 p. 4 om arbetsförmågan är varaktigt nedsatt med minst 2/3.

Särskilt avdrag för invaliditet medges även om arbetsförmågan

inte är nedsatt med 2/3. Detta gäller dock endast om invaliditetspensionen utbetalas enligt folketrygdloven eller annan lagreglerad pensionsordning, t.ex. statens pensionskasse eller från folketrygden utbetalat tillfälligt invaliditetsbidrag. Person som uppbär sådan pension eller sådant bidrag är således berättigad till sådant avdrag som anges i artikel 26 p. 4.

Motsvarande utbetalningar från privata pensionsordningar berättigar däremot inte till avdrag.

Det finns också andra offentliga bidrag till rehabilitering (attföringspenger och rehabiliteringspenger) som berättigar mottagaren till särskilt avdrag. Dessa ersättningar är dock inte att betrakta som "pension och livränta" enligt artikel 18 p. 1 i det nordiska skatteavtalet och berättigar således inte till sådant avdrag som anges i artikel 26 p. 4.

I norska kontrolluppgifter redovisas invaliditetspension från folketrygden under koderna 218 och 219 (tillägg för gifta). Det tillfälliga invaliditetsbidraget (forelöpig uförestönad) redovisas under kod 221.

Invaliditetspension som utbetalas av annan än folketrygden redovisas under kod 247. Även invaliditetsgraden ska framgå av kontrolluppgiften.

– Sammanfattning; utbetalningar som berättigar till avdrag enligt artikel 26 p. 4

– Pension som utbetalas till någon som fyllt 70 år,

– pension som utbetalas till någon som är mellan 67-70 år och som i norsk kontrolluppgift redovisas under koderna 217 eller 219,

– invaliditetspension (koderna 218, 219 och 247) och tillfälligt invaliditetsbidrag (kod 221) om arbetsförmågan är varaktigt nedsatt med minst 2/3 samt

– invaliditetspension och tillfälligt invaliditetsbidrag från folketrygden (koderna 218, 219 och 221) eller invaliditetspension från annan lagreglerad pensionsordning (ingår bland kod 247) även om arbetsförmågan inte är nedsatt med 2/3.

- Beräkning av avdraget

Om den skattskyldige haft norsk pension som berättigar till norskt särskilt avdrag under någon del av året, t.ex. endast under december månad, är samtliga nordiska stater av den uppfattningen att den skattskyldige är berättigad till det i artikel 26 p. 4 angivna 20 000- kronorsavdraget om han vid något tillfälle under

det aktuella beskattningsåret varit berättigad till norskt särskilt avdrag på grund av ålder eller invaliditet. Har t.ex. en person under ett år uppburit 50 000 kr i norsk pension, varav 4 000 kr hänför sig till december och berättigar till norskt särskilt avdrag, är han enligt artikel 26 p. 4 i skatteavtalet berättigad till avdrag.

Enligt artikel 26 p. 4 ska särskilt avdrag medges med 20 000 kr, dock högst med ett belopp motsvarande den norska pensionen eller livräntan. Samtliga nordiska stater är ense om att sistnämnda begränsning av avdraget tar sikte på den sammanlagda pensionen/ livräntan från utbetalarstaten (i exemplet ovan 50 000 kr) och inte bara på den del av pensionen som skulle ha berättigat mottagaren till norskt särskilt avdrag (i exemplet ovan 4 000 kr).

Den omständigheten att en skattskyldig har höga förvärvsinkomster inverkar överhuvudtaget inte på rätten till avdrag enligt artikel 26 p. 4. Om den skattskyldige har haft en norsk pension/livränta som uppgår till minst 20 000 kr och alla övriga förutsättningar för att få avdraget är uppfyllda så ska ett avdrag om minst 20 000 kr minskat med ett belopp motsvarande de särskilda avdrag för ålder och invaliditet som medgetts i Sverige.

Avdrag för premiebetalningar till pensionsordning

I p. 11 i kommentarerna till artikel 18 i modellavtalet finns förslag på bestämmelser som kan tas in i bilaterala skatteavtal och som ger en person som utför arbete i en annan stat än sin hemviststat rätt att, under förutsättning att ett antal villkor är uppfyllda, dra av inbetalningar till en pensionsordning i hemlandet. I p. 12-37 finns omfattande kommentarer till det i p. 11 intagna förslaget till bestämmelse. Sverige har t.ex. sådana bestämmelser i skatteavtalen med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617), Frankrike (SFS 1991:673) och Nederländerna (SFS 1992:17).

Fördelningen av beskattningsrätten till pensionsutbetalningar är för närvarande föremål för översyn inom OECD.

Offentlig tjänst

Artikel 19

Offentlig tjänst

1.a) Lön och annan liknande ersättning (med undantag för pension), som betalas av en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförs i denna stats, underavdelnings eller myndighets tjänst, beskattas endast i denna stat.

b) Sådan lön och annan liknande ersättning beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten om arbetet utförs i denna stat och personen i fråga har hemvist i denna stat och:

> 1) är medborgare i denna stat, eller
> 2) inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet.
> 2. a) Pension, som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats, underavdelnings eller myndighets tjänst, beskattas endast i denna stat.
> b) Sådan pension beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten om personen i fråga har hemvist och är medborgare i denna stat.
> 3. Bestämmelserna i artiklarna 15, 16, 17 och 18 tillämpas på lön och annan liknande ersättning och på pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Huvudregeln i denna artikel är att den uteslutande beskattningsrätten till lön och annan liknande ersättning samt pension som utbetalas på grund av tidigare offentlig tjänst har tillagts källstaten, dvs. utbetalarstaten.

Av RÅ 2003 ref. 20 – se ovan under artikel 18 – framgår att inkomst- och tilläggspension, premiepension samt garantipension inte omfattas av denna artikel utan av artikel 21 (Annan inkomst). Finns det emellertid en särskild bestämmelse som behandlar utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen är dock den artikeln tillämplig på sådana pensioner och andra utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Exempel på skatteavtal som har sådana bestämmelser är de med Malta (artikel 18 p. 2; SFS 1995:1504), Mexiko (artikel 18; SFS 1992:1196), Storbritannien och Nordirland (artikel 18 p. 2; SFS 1983:898), Tyskland (artikel 18 p. 2; SFS 1992:1193) samt det nordiska skatteavtalet (artikel 18 p. 1; SFS 1996:1512).

I samband med 1994 års revision av modellavtalet ersattes begreppet "ersättning" av begreppet "lön och annan liknande ersättning" i p. 1 a och b samt p. 3. Ändringen gjordes för att klargöra att artikeln endast är tillämplig på verkliga anställningsförhållanden och på pensioner som grundar sig på tidigare anställning. Efter denna ändring överensstämmer lydelsen av denna artikel med motsvarande begrepp i artikel 15. I kommentarerna behandlas denna ändring i p. 2.1. I p. 2.2 anges att begreppet *lön och annan liknande ersättning* ska ha en vid innebörd och också innefatta naturaförmåner, t.ex. om arbetsgivaren betalar hyran för arbetstagarens lägenhet.

Lokalanställd

Bestämmelsen i p. 1 b innebär att en person som är medborgare och har hemvist i ett avtalsland och som t.ex. blir anställd vid den svenska ambassaden i denna stat beskattas endast i hemvistlandet för den från den svenska ambassaden uppburna inkomsten. Motsvarande gäller enligt p. 2 b för pensioner på grund av tidigare offentlig tjänst som utbetalas till person som är medborgare och har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

Uttrycket "offentlig tjänst"

Vid tillämpningen av denna artikel måste först avgöras vad som innefattas i begreppet *offentlig tjänst*. I RÅ 1992 not. 128 har RR haft att pröva om pension som en i Sverige bosatt person uppburit från USA och som intjänats under anställning vid Radio Free Europe/Radio Liberty Inc. (RFE/RL) var att hänföra till offentlig tjänst. RR fann i fråga om RFE/RL:s skatterättsliga karaktär att institutionen hade drag av såväl statligt organ som enskilt företag, men att den mot bakgrund av dess ledning, finansiering och syfte fick anses ha huvudsaklig karaktär av amerikanskt statligt organ. Beskattningsrätten till pensionen skulle således fördelas med tillämpning av artikeln om offentlig tjänst. På ersättning som utbetalas av t.ex. Nordiska Investeringsbanken i Helsingfors, som är en mellanstatlig institution, är däremot denna artikel inte tillämplig, se RÅ80 Aa 71. Artikel 15 som behandlar inkomst av enskild tjänst ska i stället tillämpas på sådan ersättning.

Enligt bestämmelsen i p. 3 ska denna artikel inte tillämpas på ersättning eller pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av staten. Detta innebär att inkomst från anställning i ett av staten ägt aktiebolag (t.ex. Systembolaget AB) inte omfattas av bestämmelserna i denna artikel.

Artister och sportutövare i offentlig tjänst

Enligt modellavtalet ska denna artikel inte heller tillämpas på ersättning från det allmänna till artister och sportutövare anställda i offentlig tjänst. På sådan ersättning ska i stället artikel 17 tillämpas. För att så ska ske krävs att aktuellt skatteavtal är utformat i enlighet med artikel 19 p. 3 i OECD:s modellavtal dvs. att artikel 17 nämns i punkten. I p. 6 av kommentarerna till artikel 19 ges följande förklaring till denna bestämmelse:

> 6. Punkterna 1 och 2 gäller inte om arbetet utförs i samband med rörelse som bedrivs av den stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter som betalar lönen eller, liknande ersättningar eller pensioner. I sådana fall tillämpas de vanliga reglerna, dvs. artikel 15 för anställningsinkomst, artikel 16 för styrelsearvode och annan liknande ersättning, artikel 17 för artister och sportutövare samt artikel 18 för pension. Avtalsslutande stater, som av särskilda skäl önskar utesluta punkt 3 från sina bilaterala avtal, kan göra detta och därigenom få punkterna 1 och 2 tillämpliga även på arbete som utförs i samband med rörelse. Med hänsyn till de speciella funktioner som vissa offentliga organ har, t.ex. statliga järnvägar, postverk, statsägda teatrar etc., kan avtalsslutande stater som önskar behålla punkt 3, i bilaterala förhandlingar komma överens om att låta punkterna 1 och 2 omfatta lön och annan liknande ersättning samt

pension som betalas av sådana organ trots att de kan sägas bedriva rörelse.

Studerande

Artikel 20

Studerande

> Studerande eller affärspraktikant, som har eller omedelbart före vistelse i en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra avtalsslutande staten och som vistas i den förstnämnda staten uteslutande för sin undervisning eller praktik, beskattas inte i denna stat för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller praktik, under förutsättning att beloppen härrör från källa utanför denna stat.

I denna artikel anges att studerande som besöker en stat uteslutande för studier vid universitet eller annan undervisningsanstalt inte ska beskattas i studiestaten för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning, från källa utanför denna stat, t.ex. stipendier o.dyl. Detsamma gäller också i fråga om praktikanter. En ytterligare förutsättning som måste vara uppfylld för att skattefrihet ska föreligga enligt denna bestämmelse är att den studerande eller praktikanten omedelbart före vistelsen i "studielandet" hade hemvist (enligt artikel 4) i den andra avtalsslutande staten. Begreppet *omedelbart* avser att klargöra att artikeln inte är tillämplig på en person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat men som flyttat till en tredje stat och fått sitt hemvist där innan vistelsen i studiestaten påbörjades (se p. 2 i kommentarerna till art. 20 i modellavtalet).

Praktikant-tjänstgöring

I ett flertal svenska skatteavtal finns bestämmelser som ger skattebefrielse för praktikanttjänstgöring under viss begränsad tid eller till vissa begränsade belopp. I vissa avtal krävs att arbetet ska ha sådan anknytning till studierna att det ger praktik inom det valda studieområdet. I de nyare svenska avtal som har en särskild bestämmelse för studerande brukar följande bestämmelse tas in:

> 2. Såvitt avser bidrag och stipendier som inte omfattas av bestämmelserna i punkt 1, skall en student eller affärspraktikant som avses i nämnda punkt vara berättigad till samma befrielse, lättnader och förmåner vid beskattningen som gäller för en person med hemvist i den förstnämnda avtalsslutande staten.

Detta innebär, för närvarande, att helt grundavdrag ska medges vid beskattningen av andra bidrag och stipendier än de som är helt skattefria enligt p. 1 (= OECD:s studerandebestämmelse).

Annan inkomst

Artikel 21

Annan inkomst

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst, med undantag för inkomst av fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2, om mottagaren av inkomsten har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.

Inkomst som inte behandlas i artiklarna 6-20 beskattas enligt p. 1 i denna artikel endast i den stat där inkomsttagaren enligt artikel 4 har hemvist. Denna artikel omfattar således bl.a. sådana inkomstslag som inte uttryckligen behandlats i tidigare artiklar, t.ex. stipendier, underhållsbidrag och lotterivinster när det gäller eventuell inkomstbeskattning. Den tillämpas även i fråga om t.ex. inkomst- och tilläggspension, premiepension och garantipension när avtalet inte innehåller en särskild bestämmelse om utbetalningar på grund av socialförsäkringslagstiftningen (se även ovan under artiklarna 18 och 19).

Inkomster från hemviststaten eller tredje stat

Eftersom artiklarna som behandlar fast egendom, utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst vid försäljning av fast egendom endast behandlar den situationen att inkomstmottagaren enligt avtalet har hemvist i den ena avtalsslutande staten och inkomsten härrör från den andra avtalsslutande staten fördelas beskattningsrätten till inkomst från tredje stat med tillämpning av denna artikel. Det innebär att hemviststaten får beskattningsrätten inte bara till sådan inkomst som härrör från mottagarens hemviststat utan även till tredjelandsinkomst. Har Sverige ett skatteavtal även med denna tredje stat blir det avtalets bestämmelser avgörande för vilken stat som slutligen får beskattningsrätten.

Från bestämmelsen i p. 1, som ger hemviststaten en exklusiv beskattningsrätt, görs undantag i p. 2. Om inkomst, som inte behandlats i de tidigare artiklarna, uppbärs av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som har fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och inkomsten har verkligt samband med detta fasta driftställe ska beskattningsrätten i stället fördelas enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse). Undantag från denna regel görs dock för inkomst från fast egendom som utgör del av rörelsetillgångarna för ett fast driftställe och som ligger i en annan stat än det fasta driftstället men i samma stat som är hemviststat för ägaren, dvs. huvudkontoret. I sådant fall beskattas inkomsten av den

fasta egendomen i den stat där den fasta egendomen är belägen, dvs. i inkomsttagarens/företagets hemviststat. Inkomst av sådan fast egendom som är belägen i inkomsttagarens hemviststat eller i tredje stat beskattas således alltid i inkomsttagarens hemviststat, dock med beaktande av övriga skatteavtal än det för tillfället aktuella.

FN-modellen

De avtal där artikel 21 har utformats enligt FN:s modellavtal innehåller ytterligare en punkt som lyder:

> 3. Inkomst som inte behandlas i föregående artiklar i detta avtal, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som härrör från den andra avtalsslutande staten, får utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 beskattas i denna andra stat.

Ett sådant tillägg till artikel 21 innebär att källstaten i stället för hemviststaten får beskattningsrätten till inkomster som inte behandlats i andra artiklar i avtalet. Om det i ett avtal som innehåller en sådan p. 3 t.ex. skulle saknas en artikel som fördelar beskattningsrätten till pensioner så skulle Sverige som källstat kunna beskatta i princip samtliga pensioner som betalas härifrån.

8.3.5 Beskattning av förmögenhet

Förmögenhet

Artikel 22

Förmögenhet

1. Förmögenhet bestående av sådan fast egendom som avses i artikel 6, vilken person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar och vilken är belägen i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.
2. Förmögenhet bestående av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.
3. Förmögenhet bestående av skepp och luftfartyg som används i internationell trafik och av båtar som går i trafik på inre farvatten samt av lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp, luftfartyg och båtar beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.
4. Alla andra slag av förmögenhet, som person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar, beskattas endast i denna stat.

Beskattningsrätten till förmögenhetstillgångar följer i huvudsak den fördelning som överenskommits i de artiklar som behandlar den inkomst som är hänförlig till innehavet av dessa tillgångar.

Fast egendom

Enligt bestämmelserna i p. 1 får förmögenhet som består av sådan fast egendom som avses i artikel 6 p. 2 beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen.

För att bestämmelserna i p. 1 ska vara tillämpliga krävs emellertid att den fasta egendomen är belägen i en avtalsslutande stat och att den innehas av en person som enligt bestämmelserna i artikel 4 har hemvist i en annan avtalsslutande stat. När det gäller fast

egendom som är belägen i innehavarens hemviststat tillämpas inte bestämmelserna i p. 1 utan de i p. 4.

Rörelsetillgångar i fast driftställe

Förmögenhet som består av sådan lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe beskattas enligt p. 2 i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället är beläget.

Skepp och luftfartyg

Förmögenhet bestående av skepp eller luftfartyg i internationell trafik samt av lös egendom som är hänförlig till sådan verksamhet ska förmögenhetsbeskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning (p. 3).

Containrar

I det fall artikel 8 även omfattar containrar behandlas även innehavet av dem i denna punkt.

Övrig förmögenhet

Förmögenhet som inte omfattas av bestämmelserna i p. 1-3 ska beskattas endast i den avtalsslutande stat där innehavaren enligt artikel 4 har hemvist (p. 4).

Skulder

Denna artikel innehåller inte några regler om avdrag för skuld. Om en viss skuld får beaktas vid beräkning av den beskattningsbara förmögenheten avgörs således med utgångspunkt i de interna svenska skattereglerna.

Om förmögenhetsartikel saknas?

I de fall ett svenskt skatteavtal saknar en artikel som fördelar beskattningsrätten till förmögenhet innebär det att svenska interna bestämmelser i SFL ska tillämpas utan begränsning. I några fall där avtalet visserligen omfattar förmögenhetsskatt har dock artikelns tillämplighet gjorts beroende av om båda de avtalsslutande staterna har förmögenhetsskatt (se t.ex. artikel 23 p. 7 i 1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512).

Skatteavtalen med de baltiska staterna

I skatteavtalen med de baltiska staterna finns visserligen en artikel om förmögenhetsskatt men avtalen omfattar enligt artikel 2 i resp. skatteavtal inte förmögenhetsskatt. De i dessa skatteavtal intagna bestämmelserna om fördelning av beskattningsrätten av förmögenhet blir därmed utan verkan. Det är således viktigt att kontrollera i artikel 2 vilka skatter som omfattas av det aktuella skatteavtalet.

8.3.6 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning

Exemptmetoden

Artikel 23 A

Undantagande- (exempt-) metoden

1. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten, såvida inte bestämmelserna i punkterna 2 och 3 föranleder annat, undanta sådan inkomst eller förmögenhet från skatt.

2. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst

som enligt bestämmelserna i artiklarna 10 eller 11 får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten från skatten på denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den skatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den svenska skatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som förvärvats från denna andra stat.

3. Om inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar, eller förmögenhet, som sådan person innehar, enligt bestämmelse i avtalet är undantagen från skatt i denna stat, får denna stat likväl vid bestämmandet av beloppet av skatten på denna persons återstående inkomst eller förmögenhet beakta den inkomst eller förmögenhet som undantagits från skatt.

4. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst som förvärvas eller förmögenhet som innehas av person med hemvist i en avtalsslutande stat om den andra avtalsslutande staten med stöd av bestämmelserna i detta avtal undantar sådan inkomst eller förmögenhet från skatt eller tillämpar bestämmelserna i artikel 10 punkt 2 eller artikel 11 punkt 2 på sådan inkomst.

Creditmetoden

Artikel 23 B

Avräknings- (credit-) metoden

1. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten:

a) från skatten på denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat;

b) från skatten på denna persons förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat.

Avräkningsbeloppet skall emellertid inte i någotdera fallet överstiga den del av inkomstskatten eller förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst eller den förmögenhet som får beskattas i denna andra stat.

2. Om inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar, eller förmögenhet, som sådan person innehar, enligt bestämmelse i avtalet är undantagen från skatt i denna stat, får denna stat likväl vid bestämmandet av beloppet av skatten på denna persons återstående inkomst eller förmögenhet beakta den inkomst eller förmögenhet som undantagits från skatt.

Per-item /overall-princip

I denna artikel (metodartikeln) anges de metoder som de avtalsslutande staterna tillämpar för att undanröja dubbelbeskattning. Sverige tillämpar vanlig avräkning som huvudmetod för att undanröja dubbelbeskattning. I modellavtalets avräkningsmetod tillämpas per-item-principen, dvs. ett spärrbelopp beräknas för varje inkomst för sig. I Sverige tillämpas numera enligt AvrL overall-principen (se avsnitt 7.4.2). Därför tas oftast in en bestämmelse som hänvisar till svenska interna bestämmelser om avräkning. Även utan en sådan hänvisning i aktuellt avtal ska bestämmelserna om spärrbeloppsberäkning m.m. i AvrL iakttas. Av modellavtalets båda förslag till metoder för undvikande av dubbelbeskattning framgår att inte någon av metoderna tillämpas renodlat i ett avtal. Även exemptländer tillämpar avräkningsmetoden i fråga om vissa inkomster, t.ex. utdelning, ränta, styrelsearvoden och ersättning till

artister och sportutövare. Creditländer kan å andra sidan tillämpa undantagandemetoden i fråga om vissa inkomster, t.ex. inkomst av sjö- och luftfart, lön samt pension på grund av offentlig tjänst.

I samband med att skatteavtal omförhandlas förekommer det också att Sverige byter metod för att undvika dubbelbeskattning avseende visst slag av inkomst. Ett exempel på ett sådant metodbyte är då Sverige i och med 1996 års nordiska skatteavtal övergick från exempt- till creditmetoden för att undvika dubbelbeskattning vad avser inkomst av rörelse (artikel 7). En fråga som därvid uppkom var hur tillgångarna i en i Danmark bedriven verksamhet skulle värderas i samband med detta metodbyte. RR har i RÅ 1999 ref. 19 haft att pröva denna fråga och fann därvid att tillgångarna skulle tas upp till värden motsvarande marknadsvärdena vid tidpunkten för metodbytet, dvs. den 1 januari 1998.

Regler om vilka ingångsvärden som ska tillämpas t.ex. i samband med metodbyten finns numera i 20 a kap. IL (prop. 2002/03:96 s. 153 ff.).

Delägarbeskattade subjekt

Fråga om avräkning för inkomst som gått via ett utländskt delägarbeskattat subjekt har varit föremål för RR:s prövning i RÅ 2001 ref. 46. I ärendet var fråga om ett svenskt AB (X AB) som antingen direkt eller via ett svenskt KB skulle äga andelar i delägarbeskattade amerikanska subjekt – Limited Partnerships (LPS) eller Single Member Limited Companies (SMLLC) – vilka skulle äga fastigheter. I sitt beslut uttalade SRN bl.a. följande:

> Enligt 1 § första stycket avräkningslagen har en obegränsat skattskyldig, som har haft intäkt som tagits med vid taxering till kommunal eller statlig inkomstskatt för vilken han beskattats i utländsk stat och som enligt skattelagstiftningen i den staten anses härröra därifrån, rätt till nedsättning av inkomstskatt genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten.
>
> Enligt 2 § avräkningslagen föreligger inte rätt till avräkning enligt 1 § första stycket om statlig och kommunal inkomstskatt samt den utländska skatten och intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. I sådana fall har den skattskyldige i stället rätt till avräkning eller undviks dubbelbeskattning på annat sätt på grund av avtalet (se prop. 1985/86:131 s. 20).
>
> I fall då en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i skatteavtalet med USA får beskattas i USA, skall Sverige, med vissa nu inte aktuella undantag, enligt artikel 23 punkt 2.a) i avtalet, från denna persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i USA.
>
> Den nämnda bestämmelsen bör enligt nämndens uppfattning förstås så att det, för att avräkning skall kunna ske, krävs att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. I förevarande fall är det fråga om LPS:s eller SMLLC:s inkomster och inte om X AB:s egna inkomster. X AB kan därför inte medges avräkning av amerikansk inkomstskatt enligt den bestämmelsen. Den omständigheten att KB med stöd av bestämmelsen i artikel 4 p. 1.b) i avtalet kan tillerkännas vissa rät-

tigheter enligt avtalet föranleder inte annan bedömning.

Eftersom intäkterna i fråga således inte omfattas av avtalet återstår att pröva om X AB kan vara berättigat till avräkning av amerikansk inkomstskatt med stöd av avräkningslagen.

Även enligt 1 § första stycket avräkningslagen krävs för rätt till avräkning av utländsk skatt att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga intäkt, jfr vad som uttalats i prop. 1966:127 s. 82, vilket, såvitt avser skatt på inkomst och förmögenhet, överensstämmer med en vedertagen uppfattning om vad som avses med internationell dubbelbeskattning. X AB är således inte heller enligt avräkningslagen berättigat till nedsättning av svensk inkomstskatt genom avräkning av amerikansk inkomstskatt i omfrågade hänseenden.

RR, som gjorde samma bedömning som SRN, fastställde i dom den 14 december 2001 förhandsbeskedet.

Progressionsuppräkning

I modellavtalets förslag till utformning av såväl undantagande- som avräkningsmetoden finns en bestämmelse om progressionsuppräkning för sådan inkomst som är undantagen från beskattning i hemviststaten. En sådan bestämmelse finns även i svenska skatteavtal. I nyare skatteavtal har dock Sverige, genom en särskild bestämmelse i lagen som införlivar avtalet med svensk rätt, avstått från rätten att göra sådan uppräkning.

Avräkning av förmögenhetsskatt

Som framgår av avsnitt 7.5.2 saknar AvrL bestämmelser om avräkning av utländsk skatt på förmögenhet från svensk förmögenhetsskatt. För att utländsk förmögenhetsskatt ska kunna avräknas krävs därför att det finns en bestämmelse om detta i ett skatteavtal och att detta avtal omfattar förmögenhetsskatt.

En redogörelse för de olika metoderna för att undvika internationell juridisk dubbelbeskattning finns under avsnitt 7.

8.3.7 Särskilda bestämmelser

Förbud mot diskriminering

Artikel 24

Förbud mot diskriminering

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall inte i den andra avtalsslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden, särskilt såvitt avser hemvist, är eller kan bli underkastad. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 1 tillämpas denna bestämmelse även på person som inte har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

2. Statslös person med hemvist i en avtalsslutande stat skall inte i någondera avtalsslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i staten i fråga under samma förhållanden, särskilt vad gäller hemvist, är eller kan bli underkastad.

3. Beskattningen av fast driftställe, som företag i en avtalsslutande stat

har i den andra avtalsslutande staten, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag. Denna bestämmelse anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med hemvist i den andra avtalsslutande staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som medges person med hemvist i den egna staten.

4. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 6 eller artikel 12 punkt 4 tillämpas, är ränta, royalty och annan betalning från företag i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgilla vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för sådant företag på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten. På samma sätt är skuld som företag i en avtalsslutande stat har till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgill vid bestämmandet av sådant företags beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

5. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat.

6. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 2 tillämpas bestämmelserna i denna artikel på skatter av varje slag och beskaffenhet.

Medborgarskap

I p. 1 slås fast att diskriminering på grund av medborgarskap är förbjuden vid beskattning och att medborgare i en avtalsslutande stat inte ska bli mindre fördelaktigt behandlad än vad en medborgare i den senare staten blir under samma förhållanden (däremot föreligger inget hinder mot att behandla utländska medborgare bättre än egna medborgare). Vid prövning av om diskriminering föreligger enligt medborgarskapsregeln ska en jämförelse ske mellan den utländske medborgaren och en hypotetisk skattebetalare (referensobjektet) i "diskrimineringslandet" som, förutom medborgarskapet, i allt väsentligt befinner sig i samma rättsliga och faktiska situation. Visar denna jämförelse att den utländske medborgaren beskattas hårdare än referensobjektet har den förra blivit föremål för diskriminering på grund av sitt medborgarskap (se t.ex. RÅ 1988 ref. 154 i vilket klargörs att frågan om diskriminering föreligger eller inte ska avgöras med utgångspunkt i medborgarskapet).

"Under samma förhållanden"

Begreppet *under samma förhållanden* har en central betydelse och avser skattskyldig (fysisk eller juridisk person eller annan sammanslutning) som vid tillämpningen av allmänna lagar och föreskrifter på skatteområdet både rättsligt och faktiskt befinner sig i en i huvudsak likartad situation som den som är medborgare i den andra staten.

En avtalsslutande stat som har skilda regler för beskattning av sina egna medborgare beroende på om de anses bosatta i staten eller inte, är inte skyldig att behandla medborgare i den andra staten, vilka inte anses bosatta i staten på samma sätt som sina egna medborgare som är bosatta i staten, utan endast att behandla dem som i staten inte bosatta egna medborgare (jfr. dock RÅ 1986 not. 785).

I modellavtalet talas i p. 1 om "under samma förhållanden särskilt såvitt avser hemvist". Denna passus ska ses som ett klargörande av att en skattskyldig som *har hemvist* i en stat och en som *inte har hemvist* i denna stat inte befinner sig "under samma förhållanden". I modellavtalet har p. 4 i kommentarerna utvidgats med anledning av att det har ifrågasatts om inte artikel 1 är tillämplig i det fall en medborgare i stat A som har hemvist i stat A beskattas hårdare i stat B än en medborgare i stat B som har hemvist i stat C. Grunden för tillämpningen skulle vara att de befinner sig "under samma förhållanden". Svaret är "nej" eftersom de inte befinner sig under samma förhållanden rättsligt och faktiskt när det gäller hemvist.

Förutom vad som redan framgår ovan innefattas i orden "... skall inte ... bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande ..." att, när beskattning sker av egna medborgare och utlänningar under samma förhållanden, måste detta ske i samma form beträffande såväl underlaget för beskattningen som sättet för taxeringen. Vidare måste skattesatsen vara densamma och det formella förfarandet i samband med beskattningen (deklaration, betalning, tidsfrister etc.) får inte vara mer betungande för utländska medborgare än för medborgare i den aktuella staten. Bestämmelserna i p. 1 gäller oavsett om personen i fråga har hemvist i en avtalsslutande stat eller inte och således oberoende av om avtalet (enligt bestämmelsen i artikel 1) i övrigt är tillämpligt på personen i fråga.

Bestämmelserna i p. 1 medför dock inte någon skyldighet för en stat, som ger särskilda skatteförmåner åt sina egna offentliga organ och institutioner (häri inräknas inte statliga verk och bolag som bedriver verksamhet i vinstsyfte) på grund av deras natur, att medge samma förmåner åt andra staters offentliga organ och institutioner. Inte heller medför bestämmelserna skyldighet för en stat, som medger särskilda skatteförmåner åt privata inrättningar utan vinstsyfte, vilkas ändamål är verksamhet som är allmännyttig just för denna stat, att utsträcka samma förmåner till liknande inrättningar, vilkas verksamhet inte är till nytta för denna stat.

I p. 2 uttalas att kravet på likabehandling gäller också för statslö-

sa personer med hemvist i en av de avtalsslutande staterna.

Fast driftställe

Bestämmelserna i p. 3 avser inte diskriminering på grund av medborgarskap utan diskriminering på grund av ett företags faktiska belägenhet. Bestämmelsen gäller, utan åtskillnad och oavsett medborgarskap, alla personer med hemvist i en avtalsslutande stat som har fast driftställe i en annan avtalsslutande stat.

Som framgår av ordalydelsen i p. 3 första meningen innebär det inte diskriminering att av praktiska skäl beskatta personer som inte har hemvist i den egna staten annorlunda än personer med hemvist där under förutsättning att detta inte medför en mer tyngande beskattning för de förstnämnda än för de sistnämnda. Enligt denna bestämmelse är det endast resultatet som räknas varför det är tillåtet att anpassa sättet för beskattningen till de särskilda förhållanden under vilka denna sker. Syftet med bestämmelsen är att, när det gäller beskattning av industriell verksamhet och handel, förhindra att fasta driftställen diskrimineras i jämförelse med inhemska företag inom samma verksamhetsområde.

I p. 3 andra meningen anges de villkor under vilka den i första stycket angivna principen om likabehandling ska tillämpas i fråga om fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat som har fast driftställe eller stadigvarande anordning i en annan avtalsslutande stat. Huvudsyftet med bestämmelsen i första meningen är att förhindra att en stat tvingas medge en sådan person större förmåner än en person med hemvist i den egna staten genom att personliga avdrag och skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av försörjningsplikt mot familj måste medges både i den stat där personen i fråga har hemvist och även, med stöd av principen om likabehandling, i annan avtalsslutande stat.

Underlaget för beskattning

När det gäller underlaget för beskattningen medför principen om likabehandling i p. 3 en rad konsekvenser. En sådan är att en stat måste medge fasta driftställen samma rätt som företag med hemvist i den egna staten att, utöver rätten att till det fasta driftstället hänföra del av huvudkontorets gemensamma kostnader för företaget, göra avdrag för rörelsekostnader som enligt skattelagstiftningen är avdragsgilla. Fasta driftställen ska också ges samma möjligheter till avskrivning och reservering av vinstmedel som företag i den egna staten. Vidare ska en stat medge fasta driftställen rätt att tillämpa samma regler som företag med hemvist i den egna staten vid beskattning av realisationsvinst som uppkommit på grund av överlåtelse av tillgångar, antingen överlåtelsen skett under rörelsens bestånd eller i samband med dess upphörande.

Triangelfall

P. 51-54 i kommentarerna till artikel 24 behandlar s.k. triangelfall, dvs. fall där ett bolag i en avtalsslutande stat har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och detta fasta driftställe erhåller t.ex. en räntebetalning från tredje stat. I sådana fall kan dubbelbeskattning förekomma och frågan är om den stat där det fasta driftstället är beläget ska medge avräkning för den i tredje staten innehållna skatten (om ett eventuellt skatteavtal mellan de två sistnämnda staterna inte är direkt tillämpligt i ett fall som detta). Många stater medger avräkning på grund av intern lagstiftning – däribland Sverige (se 1 § 1 st. AvrL) – och andra gör det för att de känner sig förpliktade att göra det enligt ordalydelsen i p. 3 i denna artikel.

Några stater kan emellertid inte medge avräkning med utgångspunkt i denna bestämmelse. För att göra det möjligt för dessa stater att medge avräkning har man i p. 52 i kommentarerna föreslagit att man efter den första meningen i artikel 24 p. 3 tar in en bestämmelse enligt vilken fast driftställestaten ska medge avräkning av den skatt som innehållits i tredje stat. Denna i kommentarerna intagna bestämmelse har följande lydelse:

> När i en avtalsslutande stat ett fast driftställe som tillhör ett företag i den andra avtalsslutande staten tar emot utdelning, ränta eller royalty från en tredje stat och den rättighet eller tillgång för vilken utdelningen, räntan eller royaltyn betalas har verkligt samband med detta fasta driftställe, skall den förstnämnda staten medge skatteavräkning för den skatt som betalts i den tredje staten på utdelningen, räntan eller royaltyn genom att tillämpa den skattesats som anges i skatteavtalet mellan företagets hemviststat och den tredje staten. Det belopp med vilket avräkning medges skall emellertid inte överstiga det belopp med vilket ett företag med hemvist i den förstnämnda staten enligt den statens skatteavtal med

den tredje staten kan kräva avräkning.

RÅ 1990 not. 507

I RÅ 1990 not. 507 skulle ett belgiskt moderföretag A SA fusioneras med sitt likaledes belgiska dotterbolag B BV. Det senare bolaget hade en filial i Sverige. I ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om A SA:s möjligheter att vid beräkning av inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället göra vissa justeringar av anskaffningsvärdena för de övertagna tillgångarna samt att göra avdrag för förluster hänförliga till den verksamhet som B BV bedrivit vid det fasta driftstället. Enligt RR hade A SA samma rätt som skulle ha tillkommit B BV att vidta justeringarna och att utnyttja förlustavdragen. RR hänvisade i ärendet till såväl medborgarskapsregeln som till reglerna om fast driftställe i dåvarande skatteavtalet med Belgien.

Avdrag

Den i artikel 24 p. 4 intagna bestämmelsen syftar till att undanröja sådan diskriminering som kan uppstå till följd av att en stat i fråga om personer som har hemvist där vid inkomst- resp. förmögenhetsbeskattningen medger avdrag utan begränsning för ränta, royalty och annan utbetalning medan denna avdragsrätt är begränsad eller helt saknas om mottagaren har hemvist utomlands.

P. 5 förbjuder en avtalsslutande stat att ge företag mindre förmånlig behandling på grund av att dess kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av person med hemvist i annan avtalsslutande stat. Denna bestämmelse avser endast beskattningen av företaget som sådant och omfattar således inte beskattningen av de personer som äger eller kontrollerar företagets kapital. Bestämmelsen syftar till garantera skattskyldiga med hemvist i samma stat likabehandling.

RÅ 1987 ref. 158
Koncernintern aktieöverlåtelse

I RÅ 1986 ref. 147 avsåg A AB att överlåta samtliga aktier i B AB till C AB. Aktierna i A AB och C AB ägdes av det holländska Z BV. I ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om den s.k. uppskovsregeln (jfr 25 kap. 6 och 13-16 §§ IL) var tillämplig på försäljningen. RR konstaterade att så inte var fallet eftersom moderföretaget inte var svenskt (reglerna har numera ändrats, se vidare nedan). RR återförvisade emellertid ärendet till rättsnämnden för prövning av frågan om tillämpligheten av diskrimineringsbestämmelserna i skatteavtalet med Nederländerna. I RÅ 1987 ref. 158 fann RR så att den bristande möjligheten att tillämpa uppskovsregeln stred mot den bestämmelse i det dåvarande nederländska skatteavtalet som förbjöd diskriminering på ägarbasis.

Enligt 25 kap. 14 § 5. IL är uppskovsreglerna numera även till-

lämpliga i fall då moderföretaget i den svenska koncernen är ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomiskt förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt försäkringsföretag (se prop. 2000/01:22). I förhållande till stater utanför EES-området har dock RÅ 1987 ref. 158 fortfarande betydelse.

Koncernbidrag

För att koncernbidrag ska kunna lämnas med skattemässig verkan enligt 35 kap. IL krävdes tidigare att samtliga bolag i koncernen som berörs av överföringen ska vara svenska bolag. Av 35 kap. 2 a § IL (se SFS 2001:1341, prop. 2000/01:22 s. 70 ff. och 106) följer att utländska bolag ska likställas med svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. Som förutsättningar gäller att både givaren och mottagaren av koncernbidraget beskattas i Sverige för näringsverksamhet och att koncernbidraget tas upp som intäkt i sådan näringsverksamhet. Även utlandsägda fasta driftställen i Sverige som ingår i en koncern där det också finns andra koncernföretag i Sverige kan ge och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan om övriga förutsättningar för koncernbidrag är uppfyllda. Sådana fasta driftställen ska således jämställas med svenskt företag om de utländska företagen som bedriver verksamheten här motsvarar sådana svenska företag som kan vara moderföretag eller dotterföretag samt kravet på kvalificerat ägande enligt 35 kap. 2 § IL är uppfyllt. Vidare ska koncernbidraget tas upp som intäkt i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige och näringsverksamheten som bedrivs här får inte vara undantagen från beskattning genom ett skatteavtal. Detsamma gäller om mottagaren är ett sådant svenskt företag som på grund av ett skatteavtal har hemvist i en stat inom EES om det bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe.

Detta innebär att om t.ex. ett utländskt moderbolag som hör hemma utanför EES-området äger två svenska dotterbolag så kan enligt intern svensk rätt koncernbidrag med skattemässig verkan inte lämnas mellan de svenska systerbolagen. Om emellertid Sverige har ett skatteavtal innehållande en artikel om förbud mot diskriminering med den stat där moderföretaget hör hemma kan denna bestämmelse – som framgår av nedan redovisade rättsfall – åberopas till stöd för avdragsrätt etc.

RÅ 1993 ref. 91 I

I RÅ 1993 ref. 91 I (förhandsbesked) skulle A AB lämna koncernbidrag till C AB. A AB ägde C AB via ett utländskt bolag. I ärendet var fråga om att tillämpa diskrimineringsregeln i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater om skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva (SFS 1983:914). Det dåvarande inkomstskatteavtal med Amerikas Förenta Stater (SFS 1965:38) innehöll inte någon diskrimineringsregel [vilket det nu gällande skatteav-

talet (SFS 1994:1617) gör]. Av arvs- och gåvoskatteavtalet framgår emellertid att diskrimineringsregeln tillämpas på alla slags skatter som påförs av en av de avtalsstaterna. SRN vars uppfattning delades av RR konstaterade att enligt avtalstexten förelåg ingen diskriminering riktad mot A AB eftersom det vägrade avdraget inte hade något att göra med hur detta bolag ägdes. Emellertid måste hänsyn tas även till förhållanden för C AB. För det bolaget föreligger inte samma förutsättningar för skattemässig inkomstutjämning som om något utländskt ägande inte förekommit i koncernen. Enligt SRN förbjuder regeln mot diskriminering på ägarbasis inte bara en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är mer tyngande utan också en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag". Härav följer att koncernbidrag med skattemässig verkan kan lämnas från C AB till A AB.

RÅ 1993 ref. 91 II

I RÅ 1993 ref. 91 II uppkom frågan om koncernbidrag med skattemässig verkan kunde lämnas mellan två svenska systerbolag där såväl ett schweiziskt som ett tyskt bolag ingick i koncernen. SRN, vars uppfattning delades av RR, konstaterade att ett avdrag förutsatte att såväl det tyska som det schweiziska avtalet tillämpades samtidigt. Det fanns inte utrymme för en sådan samtidig tillämpning av två avtal eftersom bestämmelserna i varje skatteavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalsslutande staterna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart.

Samtidig tillämpning av två skatteavtal

Det nordiska skatteavtalet

I ett icke överklagat förhandsbesked har det ansetts att koncernbidrag kan lämnas mellan två bolag i en koncern där såväl ett finskt som ett danskt bolag ingick. Den skillnaden föreligger jämfört med RÅ 1993 ref. 91 II att endast ett och samma multinationella skatteavtal blir tillämpligt när det gäller de nordiska staterna.

I förhandsbeskedet RÅ 1996 ref. 69 gällde frågan om avdrag kunde medges vid 1995 års taxering med stöd av diskrimineringsregeln i artikel 22 § 4 i det gamla tyska avtalet (i dess lydelse enligt protokollet den 22 september 1978) för öppna koncernbidrag mellan svenska aktiebolag som ägdes av ett tyskt Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA). SRN besvarade frågan nekande och anförde följande:

> Den grundläggande frågeställningen i ärendet är om – i den mening som avses i diskrimineringsregeln – (svenska) aktiebolag som har enbart andra sådana bolag som moderbolag kan anses som "andra liknande företag" i förhållande till ett aktiebolag som ägs eller kontrolleras av ett Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA).
>
> I Sverige saknas en företagsform som motsvarar KGaA. Vad som främst skiljer den företagsformen från ett aktiebolag är att företaget har en eller

> flera obegränsat ansvariga bolagsmän. Enligt nämndens bedömning bör denna skillnad tillmätas avgörande betydelse [jfr begreppet ”motsvarande utländskt bolag” i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och RÅ 1992 ref. 53]. Aktiebolag ingående i svenska koncerner kan därför i diskrimineringsregelns mening inte anses som "andra liknande företag" i förhållande till X AB (dotterbolaget till det svenska aktiebolaget; Skatteverkets anmärkning). Av detta följer att regeln inte är tillämplig. Annan grund för att medge avdrag för koncernbidraget finns inte.

RR ändrade emellertid SRN:s förhandsbesked och förklarade att det förhållandet att företagsgruppens moderföretag var ett tyskt Kommanditgesellschaft auf Aktien inte hindrade att avdrag medgavs sökandebolaget för det aktuella koncernbidraget. RR motiverade sitt ställningstagande på följande sätt:

> Sökandebolaget och Z AB ingår i en företagsgrupp vars moderföretag Å är ett tyskt KGaA. Frågan i målet är om det förhållandet att moderföretaget är ett sådant bolag skall hindra att sökandebolaget får avdrag vid 1995 års taxering för koncernbidrag som under år 1994 utgetts till Z AB.
>
> Avdrag för koncernbidraget kan inte medges enbart med stöd av bestämmelserna i 2 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt. För avdrag enligt dessa bestämmelser hade fordrats att moderföretaget varit ett svenskt företag som dessutom tillhört någon av de kategorier som särskilt anges i första stycket i lagrummet (aktiebolag, ekonomisk förening etc.). Det som i hand skall prövas i målet är om avdragsrätt ändå kan föreligga på grund av diskrimineringsregeln i artikel 22 § 4 i det vid 1995 års taxering ännu gällande dubbelbeskattningsavtalet av år 1959 mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland (SFS 1960:549).
>
> Avgörande för tillämpligheten av diskrimineringsregeln i ett fall som det förevarande är – såsom framgår av Skatterättsnämndens beslut – om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses som ett "liknande företag" i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs eller kontrolleras av ett tyskt KGaA. En förutsättning för att så skall vara fallet är att ett KGaA kan likställas med ett svenskt aktiebolag i främst de hänseenden som är relevanta vid koncernbeskattningen.
>
> Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Det som i civilrättsligt hänseende skiljer ett KGaA från ett aktiebolag (Aktiengesellschaft) är i huvudsak endast att det vid sidan av aktieägarna finns en eller flera bolagsmän som är personligen ansvariga för bolagets förpliktelser. Skattemässigt behandlas bolaget och aktieägarna enligt samma regler som gäller för ett Aktiengesellschaft och dess ägare. Ett KGaA kan ingå i en koncerngemenskap (Organschaft) för vilken föreligger möjligheter till resultatutjämning av ett slag som närmast motsvarar koncernbidragsmöjligheterna för en svensk koncern.
>
> Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som i övrigt upplysts om ett KGaA:s och dess aktieägares civilrättsliga och skatterättsliga ställning finner Regeringsrätten att ett KGaA trots den personliga ansvarigheten för en eller flera bolagsmän bör likställas med ett aktiebolag i det aktuella hänseendet. Detta betyder i sin tur att ett svenskt aktiebolag som ägs av ett annat svenskt aktiebolag skall anses som ett "liknande företag" i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av ett KGaA. Det senare aktiebolaget skall därför på grund av artikel 22 § 4 i det i målet tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet tillerkännas samma möjligheter som det förra till avdrag för koncernbidrag.

Ändrad beskatt-

Efter RR:s avgörande i RÅ 1996 ref. 69 har emellertid den tyska

ning av KGaA

lagstiftningen rörande den skattemässiga behandlingen av KGaA ändrats. Enligt nu gällande regler sker en uppdelning av ett KGaA:s inkomst på så sätt att de personligt ansvariga bolagsmännen beskattas för sin andel av KGaA:ets inkomst och KGaA:et endast för återstående del av inkomsten. Mot bakgrund av denna ändring i beskattningen torde ett KGaA inte längre kunna anses som ett "liknande företag" i förhållande till ett svenskt aktiebolag.

RÅ 1997 not. 206

I RÅ 1997 not. 206, som rörde tillämpningen av dåvarande AUL (nuvarande 40 kap. IL) och skatteavtalet med Nederländerna, var omständigheterna följande:

> Ett nederländskt företag (M BV) hade ägt samtliga aktier i X AB sedan detta bolag bildats år 1991. M BV bildade i april 1994 Y AB. I juni 1994 förvärvade Y AB samtliga aktier i Z AB. Avsikten var att M BV skulle sälja Y AB till X AB och att Y AB därefter skulle gå upp i X AB genom fusion enligt 14 kap. 22 § ABL. I X AB hade för beskattningsåret den 1 oktober 1992 – den 30 september 1993, liksom för senare beskattningsår, uppkommit underskott.

I ansökan om förhandsbesked önskade företaget besked om avdragsrätten för underskotten skulle komma att begränsas enligt dåvarande 8 (nuvarande 40 kap. 18 och 19 §§ IL) eller 12 § AUL (nuvarande 40 kap. 23 § IL). Vid prövningen i RR kom därvid frågan om tillämpningen av diskrimineringsförbudet i det nederländska skatteavtalet upp. RR anförde, såvitt är av intresse i denna del, följande:

> Regeringsrätten delar Skatterättsnämndens uppfattning att uttrycket "koncern" i 8 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 19 § IL) inte kan anses omfatta andra företagsgrupper än sådana som enligt svensk lagstiftning betecknas på det sättet. Eftersom sökandebolaget inte tillsammans med Y AB har ingått i någon sådan företagsgrupp före förvärvet, är undantagsregeln enligt sin lydelse inte tillämplig. – Därmed aktualiseras frågan om tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 26 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna. Förbudets innebörd synes såvitt avser förevarande fall kunna beskrivas så att sökandebolaget inte på grund av att dess moderföretag, M BV, är ett nederländskt bolag skall träffas av en mer tyngande beskattning än om moderföretaget hade varit svenskt. I målet är tvistigt hur förbudet skall appliceras på det aktuella fallet. Regeringsrätten anser i likhet med Skatterättsnämnden att en jämförelse bör göras med beskattningen i ett tänkt fall (ett referensfall) där M BV är ett svenskt aktiebolag. Vad som emellertid komplicerar bedömningen är att M BV under första halvåret 1994 bildade dotterföretaget Y AB och att detta företag, likaledes under första halvåret 1994, förvärvade Z AB. Frågan är vilken betydelse som vid jämförelsen bör tilläggas dessa företagsförvärv. – Om M BV hade varit ett svenskt företag skulle, såsom Skatterättsnämnden framhållit, redan bildandet av Y AB och detta företags förvärv av Z AB ha innefattat ägarförändringar enligt 4 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 14 § IL). För sökandebolaget gäller emellertid enligt nämndens laga-

kraftvunna svar på fråga 1 att varken bildandet av Y AB eller förvärvet av Z AB är att betrakta som ägarförändring. Regeringsrätten anser att den jämförelse som skall göras vid tillämpningen av diskrimineringsförbudet bör avse en svenskägd koncern som befinner sig i samma rättsliga situation som M BV-gruppen i den meningen att någon ägarförändring i UAL:s mening inte anses ha ägt rum före sökandebolagets förvärv av aktierna i Y AB. – Med denna utgångspunkt finner Regeringsrätten att sökandebolagets förvärv av Y AB – på grund av undantagsregeln i 8 § andra stycket första meningen UAL (nuvarande 40 kap. 19 första meningen IL) i förening med diskrimineringsförbudet i artikel 26 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet – inte skall medföra någon sådan begränsning i rätten till underskottsavdrag som föreskrivs i 8 § första stycket UAL (nuvarande 40 kap. 19 § IL). En konsekvens av det här redovisade synsättet är också att fusionen mellan sökandebolaget och Y AB inte skall medföra någon sådan förskjutning av avdragsrätten som avses i 12 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 24 § 2 st. IL).

RÅ 1998 ref. 49

RR har vidare i RÅ 1998 ref. 49 prövat om ett cypriotiskt offshorebolag – vid tillämpningen av diskrimineringsförbudet i artikel 22 p. 4 i skatteavtalet med Cypern – kan anses som ett liknande företag i förhållande till ett svenskt aktiebolag. RR fann att så var fallet och motiverade sitt ställningstagande på följande sätt.

Frågan i målet är om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses som ett liknande företag i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av ett cypriotiskt offshorebolag vid tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 22 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern. En förutsättning för att så skall vara fallet är att ett cypriotiskt offshorebolag kan likställas med ett svenskt aktiebolag främst i de hänseenden som är relevanta vid koncernbeskattningen (RÅ 1996 ref. 69).

Enligt vad som upplysts finns det inte någon möjlighet till resultatutjämning inom koncerner vid cypriotisk beskattning vare sig för offshorebolag eller andra bolag. Detta kan dock enligt Regeringsrättens mening inte utgöra något hinder mot att cypriotiska bolag likställs med svenska aktiebolag i nu aktuellt hänseende.

Ett cypriotiskt offshorebolag skiljer sig, såvitt nu är av intresse, från ett svenskt aktiebolag främst genom att det erlägger bolagsskatt efter en betydligt lägre skattesats (4,25 procent). Vidare gäller att utdelningar, räntor och royalty från bolaget inte beläggs med källskatt. Förutsättningar för att dessa regler skall bli tillämpliga är att bolaget i sin helhet ägs av personer som inte är bosatta i Cypern och att det inte till någon del bedriver sin verksamhet där.

Reglerna för cypriotiska offshorebolag var kända då lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern antogs och bolagen undantogs inte från tillämpningen av avtalet (prop. 1988/89:61 s. 34 och 38). Samma år infördes i 16 § 2 mom. SIL en definition av utländsk juridisk person samt regler om vilka utländska juridiska personer som är att anse som utländskt bolag (SFS 1989:1040). Som utländskt bolag ansågs en utländsk juridisk person som antingen enligt ett dubbelbeskattningsavtal var en person på vilket avtalet skulle tillämpas eller i sitt hemland var föremål för en beskattning som var likartad med den som svenska aktiebolag är underkastade. De cypriotiska offshorebolagen var således att anse som utländska bolag. Som skäl för det första alternativa kravet anfördes att en prövning vid avtalets ingående gjorts av de juridiska personer som var hemmavarande i den andra staten och att det särskilt angetts i avtalet om

den skattemässiga behandlingen av en viss person var sådan att Sverige inte var berett att tillämpa avtalet på den. Omfattades personen av avtalet hade en sådan prövning gjorts och personen borde utan vidare godtas som ett utländskt bolag (prop. 1989/90:47 s. 17).

Definitionen av utländska bolag ändrades år 1993 (SFS 1993:1543). För att en utländsk juridisk person som omfattades av ett dubbelbeskattningsavtal skulle anses som ett utländskt bolag krävdes att avtalslandet var upptaget i en i momentet intagen förteckning. Förteckningen upptog bl.a. Cypern. Som skäl för ändringen anfördes att vissa stater efter det att dubbelbeskattningsavtal ingåtts infört regler som medgav s.k. offshoreverksamhet och att någon prövning eller godkännande av denna lagstiftning då inte skett. De stater som efter avtalets ingående infört sådan lagstiftning togs därför inte med i förteckningen (prop. 1993/94:50).

År 1995 togs Cypern bort ur förteckningen (SFS 1995:544). Ändringen motiverades med offshorelagstiftningen i Cypern (prop. 1994/95:204 s. 58).

Definitionen av utländsk juridisk person syftar till att klargöra i vilka fall en utländsk association kan vara skattesubjekt. Gränsdragningen mellan utländska bolag och övriga juridiska personer är avgörande för i vilka fall en löpande beskattning av delägare för associationens inkomster skall ske. En sådan löpande beskattning av delägare skall under vissa förutsättningar ske av delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag men aldrig av delägare i utländska bolag. Gränsdragningen används också i andra sammanhang bl.a. på så sätt att utländska bolag men inte andra juridiska personer i vissa fall likställs med svenska aktiebolag. Enligt de regler i SIL som är aktuella i målet föreligger inte något hinder mot att moderföretaget är ett svenskt aktiebolag för vilket speciella beskattningsregler gäller. Särreglerna för investmentföretag, förvaltningsföretag och s.k. äkta bostadsföretag medför endast att de inte kan lämna eller motta koncernbidrag med skatterättslig verkan.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt (RÅ 1996 ref. 84). Vad som uttalades i samband med lagstiftningen angående dubbelbeskattningsavtalet och de samma år införda reglerna om utländska associationer talar för att de särskilda lättnaderna för cypriotiska offshoreföretag då inte ansågs böra föranleda att dessa behandlades annorlunda än andra cypriotiska bolag vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Detta vinner ytterligare stöd av 1993 års lagstiftning. De ändringar som gjordes år 1995 och som inte synes ha föranletts av några ändringar i de cypriotiska skatteförhållandena kan inte föranleda en ändrad tolkning av avtalet.

Regeringsrätten finner på grund härav att de speciella beskattningsregler som gäller för de cypriotiska offshorebolagen inte hindrar att de likställs med svenska aktiebolag vid en tillämpning av diskrimineringsförbudet i avtalet.

Alla skatter

Bestämmelserna om förbud mot diskriminering är enligt p. 6 tillämpliga inte bara på de skatter som enligt artikel 2 omfattas av avtalet utan även på andra skatter. Således kan bestämmelserna i denna artikel åberopas i fråga om arvs- och gåvoskatt, mervärdesskatt, energiskatt, etc.

I de flesta skatteavtal som Sverige slutit finns s.k. icke-dis-

krimineringsbestämmelser. Det är endast avtalen med Nya Zeeland och Australien som överhuvudtaget inte innehåller några sådana bestämmelser.

Ömsesidig överenskommelse

Artikel 25

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

1. Om en person anser att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, lägga fram saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Saken skall läggas fram inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka avgöra saken genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet.

4. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träda i direkt förbindelse med varandra också genom en gemensam kommission som består av de behöriga myndigheterna själva eller deras befullmäktigade ombud i syfte att träffa överenskommelse i den mening som avses i föregående punkter.

I bestämmelserna i p. 1 och 2 ges vissa föreskrifter om hur sådan beskattning som inte står i överensstämmelse med avtalets bestämmelser i särskilda fall ska undanröjas.

P. 1 ges den skattskyldige, utan att han förlorar sin rätt att utnyttja de i resp. stat ordinarie rättsmedlen, tillgång till *förfarandet vid ömsesidig överenskommelse*. Detta förfarande kan initieras av den skattskyldige utan att han behöver avvakta att den beskattning som han anser strida mot avtalet rent faktiskt har genomförts. En skattskyldig är således berättigad att framlägga sin invändning för den behöriga myndigheten oavsett om han framställt yrkande eller inlett process eller inte enligt den inhemska lagstiftningen i staten i fråga (jfr RÅ83 Aa 185 i vilket RR uttalat att "skattedomstolarna inte är bundna av de svenska och franska finansdepartementens förhandlingar och åtgärder avseende makarnas taxeringar").

Behörig myndighet i hemviststaten

För att en invändning enligt p. 1 ska kunna tas upp till prövning av den behöriga myndigheten måste invändningen emellertid

uppfylla det krav som finns angivet i denna punkt. Invändningen ska göras hos den behöriga myndigheten (för definitionen av begreppet "behörig myndighet" se artikel 3) i den stat där den skattskyldige enligt artikel 4 har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 p. 1, i den stat där han är medborgare (se RÅ 1986 not. 785). Kravet att den skattskyldige ska lägga fram saken för den behöriga myndigheten i den stat där han har hemvist (utom vid tillämpning av artikel 24 p. 1) gäller generellt och oavsett om den beskattning mot vilken invändningen riktas har genomförts i denna eller i en annan avtalsslutande stat och oavsett om den rent faktiskt resulterat i dubbelbeskattning eller inte. Har den skattskyldige flyttat sitt hemvist till den avtalsslutande stat som vidtagit den åtgärd mot vilken invändningen riktats och har detta skett efter det att åtgärden eller beskattningen i fråga vidtagits måste han trots detta göra sin invändning hos den behöriga myndigheten i den stat där han hade hemvist under det år när sådan åtgärd eller sådan beskattning genomfördes.

Den behöriga myndigheten ska enligt p. 2, då den finner en invändning grundad, antingen själv snarast möjligt vidta de åtgärder som krävs för att beskattningen inte ska stå i strid med avtalet eller, om det inte är möjligt att åstadkomma detta genom en ensidig åtgärd, kontakta den behöriga myndigheten i den berörda avtalsslutande staten. Bestämmelsen i p. 2 första meningen innefattar i och för sig en skyldighet att förhandla, men när det gäller att uppnå en ömsesidig överenskommelse är de behöriga myndigheterna endast skyldiga att efter bästa förmåga bemöda sig om att ingå en sådan. Någon skyldighet att uppnå resultat föreskrivs dock inte.

Tolknings-överenskommelse

Bestämmelsen i p. 3 öppnar en möjlighet för de behöriga myndigheterna att avgöra tolknings- och tillämpningssvårigheter genom ömsesidig överenskommelse. De behöriga myndigheterna kan även behandla sådana fall av dubbelbeskattning som inte omfattas av bestämmelserna i avtalet samt också lösa frågor som uppkommer t.ex. på grund av att de avtalsslutande staterna tillämpar olika principer vid beräkning av skatten.

I p. 40 av kommentarerna till artikel 25 i OECD:s modellavtal klargörs att de behöriga myndigheterna kan upprätthålla sina kontakter på en rad olika sätt. I kommentarerna sägs nämligen följande:

> De behöriga myndigheterna kan träda i direkt förbindelse med varandra genom brev, fax, telefon, sammanträden eller på annat lämpligt sätt. De kan även, om de så önskar, inrätta en gemensam kommission för detta ändamål.

Kommentarerna omfattar också en diskussion om behandlingen av skatter i allmänna avtal som avser handel med tjänster (General Agreement on Trade in Services). I kommentarerna finns vidare ett förslag till en bestämmelse som de medlemsstater kan använda som önskar försäkra sig om att konfliktlösningsmekanismen i ett bilateralt inkomstskatteavtal alltid ska ha företräde före motsvarande mekanism i ett handelsavtal.

Utbyte av upplysningar

Artikel 26

Utbyte av upplysningar

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om alla slag av skatter som påförs för en avtalsslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, i den mån denna beskattning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artiklarna 1 och 2. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripna domstolar och förvaltningsorgan) som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden.

2. Bestämmelserna i punkt 1 anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att:

a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;

b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;

c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels-, eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).

En närmare redogörelse för de handräckningsbestämmelser som finns i svenska skatte- och handräckningsavtal samt i intern svensk rätt finns nedan under avsnitt 10.

I p. 9 b i kommentarerna till artikel 26 finns en hänvisning till två Rådsrekommendationer från OECD rörande de format som bör användas vid informationsutbyte. Punkten har följande lydelse:

9. Regeln i punkt 1 medger utbyte av upplysningar på tre olika sätt:

a) - - -

b) - - - , "se OECD:s Rådsrekommendation C (81)39/Final (5 maj 1981) ("Recommendation of the Council Concerning a Standardised Form for Automatic Exchanges of Information under International Tax Agreements") och OECD:s Rådsrekommendation C(92)50/Final (23 juli 1992) ”(Recommendation of the Council Concerning a Standard Magnetic For-

mat for Automatic Exchange of Tax Information)" vilka båda diskuteras i "Tax Information Exchange Between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices" (OECD, Paris, 1994)";

c) - - -.

I kommentarerna diskuteras också att stater enligt intern lagstiftning måste informera en skattskyldig innan information utväxlas enligt ett skatteavtal. Vidare anges i p. 12.1 i kommentarerna att medlemsstater har rätt att bilateralt förordna om att information som erhålls får yppas för offentliga tillsynsorgan. Denna punkt lyder fritt översatt:

> Enligt denna artikel bör inte information yppas för sådana myndigheter som övervakar statens allmänna förvaltning i en avtalsslutande stat, vilka inte är direkt involverade i skattefrågor. Medlemsstater är dock oförhindrade att i bilaterala avtal tillåta att information yppas för sådana tillsynsorgan.

Handräckning vid indrivning av skatter

Artikel 27

Handräckning vid indrivning av skatter

1. De avtalsslutande staterna skall lämna varandra handräckning vid indrivning av skattefordringar. Sådan handräckning begränsas inte av artiklarna 1 och 2. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna får träffa ömsesidig överenskommelse om sättet att genomföra bestämmelserna i denna artikel.

2. Med uttrycket "skattefordran" förstås i denna artikel förfallna skattebelopp av alla slag som påförs för en avtalsslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, i den mån beskattningen inte strider mot detta eller något annat avtal i vilket de avtalsslutande staterna är parter, liksom räntor, administrativa pålagor och kostnader för indrivning eller säkringsåtgärder hänförliga till sådant belopp.

3. När en avtalsslutande stats skattefordran är exigibelenligt dess lagstiftning och gäldenären, vid den aktuella tidpunkten, enligt lagstiftningen i denna stat inte kan förhindra dess indrivning, skall skattefordran, på begäran av den behöriga myndigheten i denna stat, godkännas som exigibel av den behöriga myndigheten i den andra staten. Skattefordran skall drivas in av den andra staten i enlighet med tillämpliga bestämmelser i dess lagstiftning rörande tvångsåtgärder och indrivning av dess egna skatter, som om skattefordran hade varit den andra statens egen skattefordran.

4. När en avtalsslutande stats skattefordran är en sådan fordran beträffande vilken den staten kan vidta säkringsåtgärder i syfte att säkra dess indrivning, skall fordran, på begäran av den behöriga myndigheten i den staten, godkännas av den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att vidta säkringsåtgärder. Den andra staten skall, i enlighet med bestämmelserna i dess lagstiftning, vidta säkringsåtgärder med avseende på sådan skattefordran som om den hade varit den statens egna skattefordran även om, vid tidpunkten då sådana åtgärder vidtas, skattefordran inte är exigibel i den förstnämnda staten eller gäldenären har möjlighet att förhindra att den drivs in.

5. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 3 och 4, skall en skattefordran, som såvitt avser punkt 3 eller 4 godkänts av en avtalsslutande stat,

inte i den staten underkastas de tidsfrister eller medges den förmånsrätt som enligt lagstiftningen i den staten är tillämplig på skattefordringar. Vidare skall en skattefordran, som en avtalsslutande stat godkänt såvitt avser punkt 3 eller 4, inte i den staten medges sådan förmånsrätt som följer av lagstiftningen i den andra avtalsslutande staten.

6. Rättsliga åtgärder vad avser förekomsten, giltigheten eller storleken på en avtalsslutande statsskattefordran får inte väckas vid domstol eller administrativmyndighet i den andra avtalsslutande staten.

7. Om, vid någon tidpunkt efter det att en avtalsslutande stat gjort en framställning enligtpunkt 3 eller 4 och innan den andra avtalsslutande staten har drivit in och överfört det aktuella fordringsbeloppet till den förstnämnda staten, den aktuella skattefordran upphör att vara

a) såvitt avser framställning enligt punkt 3, exigibel enligt lagstiftningen i den förstnämnda staten och gäldenären, vid den aktuella tidpunkten, enligt lagstiftningen i denna stat inte kan förhindra dess indrivning, eller

b) såvitt avser framställning enligt punkt 4, en sådan skattefordran för vilken den förstnämnda staten, enligt dess lagstiftning, kan vidta åtgärder i syfta att säkra dess indrivning

skall den behöriga myndigheten i den förstnämnda staten genast underrätta den behöriga myndigheten i den andra staten om detta och, om den andra staten anser det, skall den förstnämnda staten antingen skjuta upp eller återkalla sin begäran.

8. Bestämmelserna i denna artikel skall inte anses medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att:

a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna stat eller i den andra avtalsslutande staten;

b)vidta åtgärder som skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public);

c) lämna handräckning om den andra avtalsslutande staten inte har vidtagit alla skäliga indrivnings- eller säkringsåtgärder som finns att tillgå enligt dess lagstiftning eller administrativa praxis;

d) lämna handräckning om den administrativa bördan för den staten står i ett klart oproportionerligt förhållande till de förmåner som den andra avtalsslutande staten erhåller.

I samband med den i januari år 2003 genomförda revideringen av modellavtalet togs en nyartikel 27 – innehållande bestämmelser rörande handräckning vid indrivning av skatter – in i avtalet. Införandet av dessa bestämmelser medförde att de tidigare artiklarna 27-30 har omnumrerats till 28-31.

Endast ett fåtalet av Sveriges skatteavtal innehåller bestämmelser om bistånd med indrivning av skatt, nämligen skatteavtalen med:

- Amerikas Förenta Stater (artikel 27; SFS 1994:1617)
- Belgien (artikel 27; SFS 1991:606),
- Estland (artikel 27; SFS 1993:1389),
- Frankrike (artikel 27; SFS 1991:673),
- Lettland (artikel 27; SFS 1993:1164),
- Litauen (artikel 28; SFS 1993:1391),
- Luxemburg (artikel 27; SFS 1996:1510),
- Marocko (artikel 18; SFS 1961:521),
- Nederländerna (artikel 29; SFS 1992:17) och
- Tyskland (artikel 32; SFS 1992:1193).

Vidare finns ett nordiskthandräckningsavtal – som omfattar Danmark, Finland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige – som bl.a. innehåller bestämmelser om bistånd med handräckning. Härutöver finns även andra internationella överenskommelser som innehåller sådana bestämmelser, t.ex. EG:s indrivningsdirektiv och Europarådsoch OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. För en närmare redogörelse för svenska regler och internationella överenskommelser rörande bistånd med indrivning se avsnitt 10.2 och Skatteverkets publikation svensk internationell exekutions- och obeståndsrätt (SKV 942).

Diplomater m.fl.

Artikel 28

Medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat

Bestämmelserna i detta avtal berör inte de privilegier vid beskattningen som enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda överenskommelser tillkommer medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat.

Syftet med denna bestämmelse är att slå fast att medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat inte genom bestämmelserna i skatteavtal får en mindre förmånlig behandling än den de har rätt till enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda internationella överenskommelser. För svensk del följer detta redan av bestämmelserna i IPL. I 2 § samma lag stadgas att främmande stats beskickning och beskickningsmedlemmar jämte deras familjer och betjäning samt diplomatiska kurirer åtnjuter immunitet och privilegier enligt den i Wien den 18 april 1961 avslutade konventionen om diplomatiska förbindelser. Av 1 § nämnda lag följer vidare att vad som i lagen föreskrivs i fråga om immunitet och privilegier ska gälla utan hinder av bestämmelse i annan författning (inklusive skatteavtalen). Enligt 3 § 1 st. IPL gäller motsvarande också beträffande konsulatsmedlemmar med familj och betjäning.

Enligt 3 kap. 17 § 2. IL anses en person som tillhör främmande makts beskickning eller karriärkonsulat i Sverige under vissa förutsättningar inte bosatt här. En sådan person är därmed begränsat skattskyldig i Sverige och har inte heller hemvist i Sverige enligt skatteavtalen (artikel 4 p. 1).

Territoriell utvidgning

Artikel 29

Territoriell utvidgning

1. Detta avtal kan antingen i sin helhet eller med erforderliga ändringar utvidgas till att omfatta [varje del av (stat A:s) eller (stat B:s) territorium som uttryckligen undantagits från avtalets tillämpningsområde, eller] varje

stat eller varje territorium för vars internationella förbindelser (stat A) eller (stat B) är ansvarig, såvida där påförs skatter av i huvudsak likartat slag som de på vilka avtalet tillämpas. Sådan utvidgning gäller från den dag och med de ändringar och villkor, däri inbegripet villkor om upphörande, som kan anges och överenskommas mellan de avtalsslutande staterna genom noteväxling på diplomatisk väg eller på annat sätt i enlighet med deras konstitutionella förfarande.

2. Om inte annat överenskommits mellan de avtalsslutande staterna, medför uppsägning av avtalet från en avtalsslutande stats sida enligt artikel 30 även att tillämpningen av avtalet upphör på sätt anges i nämnda artikel [beträffande varje del av (stat A:s) eller (stat B:s) territorium eller] beträffande varje stat eller territorium vartill det utvidgats enligt denna artikel.

[Orden inom klammer avser de fall då en del av en avtalsslutande stats territorium genom särskild bestämmelse undantagits från avtalets tillämpningsområde.]

Möjligheten att utvidga det territorium som ett skatteavtal omfattar har inte någon praktisk betydelse för Sverige – eftersom hela Sveriges territorium omfattas av våra skatteavtal – men däremot för vissa av våra avtalspartners. Bestämmelser av nu ifrågavarande slag finns t.ex. i skatteavtalen med Nederländerna (artikel 31; SFS 1992:17) och Frankrike (artikel 29; SFS 1991:673).

8.3.8 Slutbestämmelser

Ikraftträdande

Artikel 30

Ikraftträdande

1. Detta avtal skall ratificeras och ratifikationshandlingarna skall utväxlas i ..... snarast möjligt.

2. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna och dess bestämmelser tillämpas:

a) (i stat A:) .....

b) (i stat B:) .....

Inkomstskatteavtalen träder vanligtvis i kraft i samband med utväxlingen av ratifikationshandlingarna eller efter notväxling eller viss kortare tid därefter och blir därmed folkrättsligt bindande. Avtalen blir därefter tillämpliga vid den tidpunkt som anges i den förordning som utfärdas efter ratifikationen eller notväxlingen.

Upphörande

Artikel 31

Upphörande

Detta avtal förblir i kraft till dess det sägs upp av en avtalsslutande stat. Vardera avtalsslutande staten kan på diplomatisk väg säga upp avtalet genom underrättelse härom minst sex månader före utgången av ett kalenderår efter år ..... . I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla:

a) (i stat A): .....

b) (i stat B): .....

Med tanke på förutsebarheten för dem som ska tillämpa ett avtal är det fördelaktigt att ett avtal förblir i kraft åtminstone under en viss minsta tidsrymd. I svenska avtal föreskrivs ofta att uppsägning kan ske först efter det att avtalet varit i kraft under minst fem år. Det bör dock framhållas att denna tidsperiod inte är absolut i den meningen att avtalet inte under några förhållanden kan ändras eller sägas upp under femårsperioden. Självfallet kan avtalet under femårsperioden såväl ändras som sägas upp om avtalsparterna är överens om detta. Det bör också framhållas att det inte i alla avtal föreskrivs något om en viss minsta giltighetstid (se t.ex. skatteavtalen med de baltiska staterna).

9 EG-rätt

Lag (1992:1317) om ett europeiskt ekonomiskt samarbetsområde (EES)
Prop. 1991/92:170, EU1, SFS 1992:1317, upphävd genom SFS 1994:1500
Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen
Prop. 1994/95:19 och 36, KU17 resp. UU10, SFS 1994:1500, senast ändrad SFS 2003:1208

9.1 Inledning

Romfördraget

Efter andra världskriget har fredssträvanden i Europa banat väg för ett nytt inslag av mellanstatligt samarbete med starka övernationella drag. Ett första steg i denna riktning togs 1951 när de mest hängivna integrationsförespråkarna Belgien, Frankrike, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Västtyskland beslutade att lägga den för krigsindustrin strategiskt viktiga produktionen av kol och stål under gemensam förvaltning och kontroll i den Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG). Härigenom överförde de sex medlemsstaterna en del av sin nationella suveränitet på den nybildade organisationen. När de fortsatta planerna på ett nära utrikes- och försvarspolitiskt samarbete med bl.a. en gemensam europaarmé fick överges kom ansträngningarna i stället att inriktas på en ekonomisk integration och 1957 upprättade de sex EKSG-staterna genom Romfördraget den Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG). Gemenskapen innebar en gemensam marknad med enhetliga regler och fri konkurrens inom ramen för en tullunion. Samtidigt slöts ett separat fördrag om fredlig användning av kärnkraft, den Europeiska atomenergigemenskapen, Euratom.

Därefter har de tre fördragen undergått förändringar, första gången 1967 genom Fusionsfördraget då institutionerna för de tre gemenskaperna gjordes gemensamma. För att effektivisera och fördjupa integrationsprocessen antogs 1986 den Europeiska enhetsakten med den inre marknaden och fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital som centrala begrepp. Behovet av en samordning av den ekonomiska politiken har genom

Maastrichtfördraget 1992 konkretiserats genom den ekonomiska och monetära unionen (EMU) med sikte på en gemensam valuta. Målsättningen för det framtida samarbetet har genom fördraget även utökats till nya områden utanför det rent ekonomiska.

Maastricht-fördraget

Genom Maastrichtfördraget har medlemsstaterna upprättat den Europeiska unionen (EU) som omfattar tre olika samarbetsområden. Unionen kan symboliseras av tre pelare som binds samman av ett gemensamt ramverk med vissa grundläggande bestämmelser. Den första pelaren innehåller de tre redan etablerade gemenskaperna EKSG, EEG och Euratom, den andra avser EU:s gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik och den tredje rör rättsliga och inrikes angelägenheter. Det är dock endast i den första pelaren som det övernationella samarbetet har utvecklats medan de övriga två pelarna vilar på traditionellt mellanstatligt samarbete. Romfördraget har till följd av Maastrichtfördraget byggts ut till att omfatta även icke ekonomiskt samarbete och den tidigare beteckningen EEG har följaktligen ersatts av benämningen den Europeiska gemenskapen (EG). EG är vidare ett eget rättssubjekt med behörighet att t.ex. ingå överenskommelser med andra stater eller organisationer. Det är fortfarande samarbetet i EG inom ramen för Unionsfördraget som är EU:s centrala del och från rättslig utgångspunkt har EG-domstolen i stort sett endast behörighet inom den första pelaren. Det kan därför finnas anledning att tala om EG-rätt snarare än EU-rätt.

Amsterdam-fördraget

Genom Amsterdamfördraget har ett antal områden från det mellanstatliga samarbetet i rättsliga och inrikes frågor, som frågor om asyl, yttre gränskontroll och tredje lands medborgare förts över till gemenskapssamarbetet i första pelaren. Fördraget öppnar också en möjlighet för medlemsstaterna att ge EG-domstolen behörighet att meddela förhandsavgöranden när det gäller giltigheten och tolkningen av vissa beslut och tolkningen av konventioner inom tredje pelaren. Samtliga bestämmelser i EU- och EG-fördragen har till följd av Amsterdamfördraget numrerats om. Nedan följer en uppställning som visar de nya och de tidigare artikelnumrena för grundläggande bestämmelser i fördraget.

Ny numrering	Tidigare numrering
art. 5	art. 3 b
art. 10	art. 5
art. 12	art. 6
art. 39	art. 48
art. 43	art. 52
art. 48	art. 58
art. 49	art. 59
art. 56	art. 73 b
art. 58	art. 73 d
art. 234	art. 177
art. 293	art. 220
art. 299	art. 227

Nicefördraget

Genom Nicefördraget ändrades insitutionernas arbetssätt, bl.a. genom att kvalificerad majoritet fick ersätta kravet på enhällighet inom flera av EU:s politikområden, dock inte på området för direkt skatt.

Nya medlemsstater

Ytterligare ändringar kommer sannolikt att ske som en följd av arbetet inom Europeiska konventet och genom anslutningsfördraget för 10 nya medlemsstater (Cypern, Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien och Ungern). Anslutningsfördraget undertecknades den 16 april 2003 och träder i kraft den 1 maj 2004. Detta förhållande har föranlett en ny bestämmelse i 2 kap. 2 a § IL som innebär att om en utländsk stat under ett år blir medlem i EES vid någon annan tidpunkt än vid ingången av ett beskattningsår ska staten vid tillämpning av IL anses som medlem under hela beskattningsåret. Regeln gäller från den 1 januari 2004 (SFS 2003:1086).

9.2 EU och EES

EU

Sverige blev vid ingången av år 1995 medlem av EU. Av lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU följer att den gemenskapsrätt som tillskapats före Sveriges anslutning är en del av den svenska rättsordningen. Detsamma gäller den framtida gemenskapsrätt som utvecklas genom de beslutsbefogenheter Sverige överlåtit till EU.

EU omfattar för närvarande följande stater:

- Belgien
- Danmark
- Finland
- Frankrike
- Grekland

- Irland
- Italien
- Luxemburg
- Nederländerna
- Portugal
- Spanien
- Storbritannien
- Sverige
- Tyskland
- Österrike

EU:s territoriella omfattning regleras närmare i artikel 299 i EG-fördraget och gäller medlemsstaternas europeiska territorier om inte annat uttryckligen angivits. Fördraget gäller Danmark men inte Färöarna och Grönland. För Finlands del har undantag gjorts för Åland. Portugal innefattar även Azorerna och Madeira. Delar av gemenskapsrätten har utsträckts till Frankrikes utomeuropeiska departement. I fråga om Spanien har vissa undantag från fördraget gjorts avseende Kanarieöarna samt Ceuta och Melilla. Beträffande Storbritannien och Nordirland gäller fördraget även Gibraltar, dock inte på tull- och jordbruksområdet samt bestämmelserna om indirekta skatter. Kanalöarna och ön Man har endast tillgång till fördragets regler om tullunionen och reglerna om fri rörlighet för varor.

Dessutom anger artikel 299 punkt 4 att fördraget ska tillämpas i fråga om sådana europeiska territorier, för vilkas yttre förbindelser en medlemsstat svarar. Andorra, Monaco och San Marino ingår exempelvis i tullområdet.

EES

I förberedelserna för att bereda även kvarvarande EFTA-stater inträde i unionen slöts 1992 avtalet om ett Europeiskt ekonomiskt samarbetsområde (EES-avtalet). Härigenom fick EES-länderna tillgång till gemenskapsrätten och för Sveriges del gällde avtalet år 1994. Efter Finlands, Sveriges och Österrikes medlemskap 1995 kvarstår endast tre stater på EFTA-sidan, nämligen

- Norge
- Island
- Liechtenstein.

9.3 Institutionerna inom Europeiska unionen (EU)

EU:s fem institutioner är kommissionen, rådet, parlamentet, domstolen och revisionsrätten. Det finns emellertid ett flertal andra större EU-organ, som t.ex. Ekonomiska och sociala kommittén,

Regionkommittén, Europeiska investeringsbanken, Europeiska monetära institutet och Europeiska polisbyrån med dess narkotikaenhet. Utöver dessa finns elva s.k. decentraliserade organ.

Europeiska unionens råd (Rådet)

Rådet är Gemenskapernas högsta beslutande organ och har att tillse att medlemsstaternas allmänna ekonomiska politik samordnas så att EG-fördragets syfte uppnås. Rådet har också den huvudsakliga lagstiftande funktionen genom att utfärda följdförfattningar till Romfördraget och de övriga grundläggande fördragen. Rådet består av en företrädare från varje medlemsstat på ministernivå och medlemmarnas röstetal varierar efter ländernas relativa storlek. Sverige har 4 röster av totalt 87. En allt viktigare roll för ledningen av arbetet i rådet utövas av det s.k. ordförandeskapet, som roterar mellan medlemsländerna halvårsvis och som för Sveriges del har ägt rum första gången under första halvåret år 2001.

Europaparlamentet

Parlamentets funktioner har traditionellt varit rådgivande och kontrollerande med en betydande budgetmakt. Dess ställning har genom Enhetsakten och Maastrichtfördraget stärkts med rätt till medbestämmande eller medbeslutande i lagstiftningsfrågor men befogenheterna kan inte tillnärmelsevis mäta sig med de nationella parlamentens. Europaparlamentet består av direktvalda ledamöter från medlemsländerna och är för närvarande 626 till antalet, varav 22 representerar Sverige.

Kommissionen

Kommissionen är unionens mest centrala organ och kan karaktäriseras som gemenskapens motor. Dess viktigaste uppgifter är att lägga fram förslag för rådet, driva europaintegrationen och övervaka att EG-fördragets mål uppfylls. Till sin hjälp har kommissionen vissa självständiga beslutsbefogenheter och kan i sista hand väcka talan mot medlemsländerna för fördragsbrott. Kommissionen är också den institution som förhandlar och företräder gemenskapen utåt och har dessutom en verkställande funktion genom att administrera gemenskapens av rådet beslutade politik inom olika områden. Kommissionen har 20 ledamöter och arbetet spänner över ett stort verksamhetsfält med ca 19.000 tjänstemän fördelade på 23 generaldirektorat som svarar för ett eller flera sakområden.

EG-domstolen

EG-domstolen är i sista hand ansvarig för hur Romfördraget, andra fördrag och konventioner jämte utfärdade rättsakter ska tolkas. Domstolen har närmast karaktären av författningsdomstol och har genom en integrationsvänlig tolkning på ett dynamiskt sätt givit främst de i Romfördraget ofullständiga reglerna ett konkret innehåll. Domstolen dömer bl.a. i mål mellan medlemsländerna och mellan institutionerna inbördes samt i mål mellan kommissionen och medlemsländerna. Dess domar är bindande.

En viktig uppgift för domstolen är vidare att på begäran av nationella domstolar lämna förhandsavgöranden om EG-reglernas innebörd, artikel 234. Förfarandet är i huvudsak skriftligt och medlemsstaterna har möjlighet att lämna yttrande i målen och däri utveckla sin syn på rättsfrågan. Därefter avslutas processen med en kort muntlig förhandling av pläderingskaraktär, som också ger domstolen tillfälle att ställa direkta frågor. Skiljaktiga meningar redovisas inte. Domstolen består av 15 domare som biträds av 8 generaladvokater.

För att avlasta domstolen inrättades år 1989 Förstainstansrätten som en underinstans till domstolen. Förstainstansrätten handlägger bl.a. mål om konkurrensbegränsning, personalmål och skadeståndsmål.

Revisionsrätten

Revisionsrätten har till uppgift att granska gemenskapens räkenskaper och den ekonomiska förvaltningen av dess medel. Rykten om misshushållning och fusk med EG-medel har medfört att revisionsrättens verksamhet fått ökad politisk vikt.

9.4 Tjänstgöring inom Europeiska unionen (EU)

Svenskar i EU-tjänst m.m.
SOU 1995:89, prop. 1995/96:152, SkU25, SFS 1996:651,
ändringar bl.a. genom SFS 2001:908

Många svenskar är på olika sätt verksamma inom någon av den Europeiska Unionens institutioner eller organ. I det följande ges en närmare redogörelse över de olika anställnings- och uppdragsformer som kan bli aktuella samt de bestämmelser som reglerar beskattningen av inkomst från dessa, se vidare EU-tjänstgöringsutredningens rapport Svenskar i EU-tjänst (SOU 1995:89). Se även avsnitt 11.3.8.

9.4.1 Olika tjänstgöringsformer inom EU

De vanligaste anställnings- och uppdragsformerna vid tjänstgöring inom EU är:

- Mötesdeltagare,
- Anställda,
- Nationella experter, och
- Europaparlamentariker.

9.4.2 Mötesdeltagare

Från Sverige kan personer delta i möten vid EU:s institutioner och organ antingen som representanter för Sverige och svenska intressen eller som representanter för en viss intressegrupp eller också i egenskap av sakexperter inom ett visst område. Deltagandet äger framför allt rum i arbetsgrupper och kommittéer under kommissionen eller rådet. En mötesdeltagare kan ha olika uppdragsgivare. Det kan vara ordinarie arbets- eller uppdragsgivare, det kan vara EU eller på uppdrag av båda.

Tjänsteresa

En mötesdeltagare anses i de flesta fall befinna sig på tjänsteresa och rätten till avdrag för ökade levnadskostnader ska därför bedömas enligt reglerna i 12 kap. 6 § IL. Som arbetsgivare torde i de flesta fall anses den ordinarie arbets- eller uppdragsgivaren. När deltagande i ett möte sker både på uppdrag av en svensk arbetsgivare och en EU-institution eller ett EU-organ kan möjligen bägge anses som arbetsgivare. Avdrag medges även när ersättningen betalas av EU.

EG-rätten tillåter nationell beskattning av kostnadsersättning som betalas av EU. Sverige har valt att inte göra undantag från skatteplikt för ersättningar som kommer från EU-institution eller organ.

Ersättning som utbetalas av svensk arbetsgivare behandlas skattemässigt på samma sätt som vid vanlig tjänsteresa i utlandet (12 kap. 6 § IL). När deltagande i ett möte sker både på uppdrag av en svensk arbetsgivare och på en EU-institutions eller ett EU-organs uppdrag medges avdrag enligt 12 kap. 6 § IL även när ersättningen betalas av EU (prop. 1995/96:152 s. 71). Sker mötesdeltagandet enbart på uppdrag av EU, t.ex. som sakexpert, utan uppdrag från arbetsgivaren i Sverige, medges avdrag med de belopp som framgår av 12 kap. 18-21 §§ IL.

Stationerad utomlands

I de undantagsfall mötesdeltagaren är stationerad utomlands är bestämmelserna i 11 kap. 21 a § IL tillämpliga. Vissa kostnadsersättningar och förmåner i samband med utlandsstationering till andra statligt anställda än anställda vid utrikesförvaltningen eller i biståndsverksamhet ska inte tas upp till beskattning. Skattefriheten gäller ersättningar eller förmåner som avser bostad, skolavgifter, resor, medföljandetillägg samt grundtillägg. Utgifter som ersättningen varit avsedd att täcka får inte dras av (12 kap. 3 § IL).

Vad som i övrigt sägs om nationella experter i avsnitt 9.4.4 nedan gäller även för mötesdeltagare på tillfälligt uppdrag.

9.4.3 Anställda

I praktiken är det inte möjligt att överblicka alla de anställningsformer som förekommer inom EU. För de fem institutionerna och för Ekonomiska och sociala kommittén, Regionkommittén och de decentraliserade organen gäller emellertid de regler och villkor för anställning som anges i tjänsteföreskrifterna, Staff Regulations. Tjänsteföreskrifterna är en samling förordningar utfärdade av rådet. De är bindande för medlemsstaterna. Man strävar inom EU efter att låta fler av de övriga organen omfattas av dessa föreskrifter. För de som i dag inte omfattas av dessa tjänsteföreskrifter gäller liknande bestämmelser.

Tjänsteföreskrifterna delar in de anställda i två huvudgrupper, tjänstemän (officials) och andra anställda (other servants).

Tjänstemän (officials)

Tjänstemän är fast anställda och fullgör normalt sin yrkeskarriär inom EU:s institutioner och organ. Alla tjänstemän i olika kategorier och grader omfattas av särskilda regler om socialförsäkringsskydd. Dessutom omfattas de av särskilda regler som innebär att tjänstemän betalar skatt till EU på sin anställningsinkomst och att de är befriade från nationell beskattning av inkomsten från EU. Bestämmelserna om beskattning och nationell skattefrihet finns inte i själva tjänsteföreskrifterna utan framgår av rådets förordning nr 260/68 den 29 februari 1968, respektive protokollet den 8 april 1965 om immunitet och privilegier för Europeiska gemenskaperna, se vidare prop. 1994/95:19 bilaga 18.

Protokollets artikel 13-16 har följande lydelse.

Artikel 13

Gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda skall vara skyldiga betala skatt till gemenskaperna på de löner och arvoden de får av gemenskaperna enligt de villkor och det förfarande som rådet på förslag från kommissionen har fastställt.

De skall vara befriade från nationella skatter på de löner och arvoden de får av gemenskaperna.

Artikel 14

Gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda som enbart på grund av sin tjänsteutövning i gemenskaperna bosätter sig inom territoriet för en annan medlemsstat än den i vilken de vid tiden för sitt tjänstetillträde vid gemenskaperna var skatterättsligt bosatta, skall – vad avser inkomst och förmögenhetsbeskattning samt arvsskatt och tillämpningen av avtal om undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan gemenskapernas medlemsstater – i båda länderna behandlas som om de fortfarande var bosatta på sin tidigare bostadsort, förutsatt att denna befinner sig inom en av gemenskapernas medlemsstater. Detta gäller även för äkta makar, förutsatt att de inte utövar någon egen yrkesverksamhet, och för barn som de personer som avses i denna artikel försörjer och har hand om.

Lös egendom som tillhör de personer som avses i föregående stycke och

som finns inom den stats territorium i vilken de uppehåller sig, skall vara befriad från arvsskatt i den staten. Vid fastställande av sådan skatt skall den lösa egendomen anses finnas i den stat där personerna skatterättsligt är bosatta, om inte annat följer av tredje lands rätt och eventuell tillämpning av bestämmelser i internationella avtal om dubbelbeskattning.

Vid tillämpning av bestämmelserna i denna artikel skall inte hänsyn tas till en bostadsort som enbart beror på tjänsteutövning inom andra internationella organisationer.

Artikel 15

Rådet skall enhälligt och på förslag från kommissionen fastställa ordningen för sociala förmåner för gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda.

Artikel 16

Rådet skall på förslag från kommissionen och efter att ha samrått med övriga berörda institutioner, besluta vilka grupper av gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda bestämmelserna i artikel 12, artikel 13 andra stycket och artikel 14 helt eller delvis skall tillämpas på.

Medlemsstaternas regeringar ska regelbundet underrättas om namn, ställning och adress på de tjänstemän och övriga anställda som ingår i dessa grupper.

Av protokollstexten framgår således att tjänstemän och övriga anställda vid någon av institutionerna ska betala skatt till EU på sin inkomst därifrån och inte till någon av medlemsstaterna. Den anställde ska i övriga hänseenden, däribland vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, betraktas som skattemässigt bosatt i den medlemsstat där han var bosatt innan han tillträdde sin anställning (3 kap. 6 § IL). Detsamma gäller för medföljande make i den mån denne inte utövar någon egen yrkesverksamhet. Detta innebär att inkomster utöver anställningsinkomster från EU kan beskattas i hemlandet.

Det kan nämnas att sexmånadersregeln eller ettårsregeln överhuvudtaget inte tillämpas i dessa fall med hänsyn till innehållet i 1 § IPL.

1 § IPL

Vad som föreskrivs om immunitet och privilegier i de bestämmelser som skall tillämpas i Sverige enligt lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller i denna lag, skall gälla trots bestämmelser i andra författningar.

Andra anställda

Det finns inom EU fyra olika slag av *s.k. andra anställda*, nämligen tillfälligt anställda, hjälppersonal, lokalt anställda och särskilda rådgivare.

Tillfälligt anställda (temporary staff) är anställda på en begränsad tid. Det finns flera olika typer av tillfälligt anställda. Inom denna kategori finns de som har en tjänst i något av kanslierna, t.ex. kommissionärernas, domarnas och revisorernas kansli. För till-

fälligt anställda tillämpas i stort sett samma anställningsvillkor som för tjänstemän i fråga om socialförsäkring och beskattning.

Hjälppersonal (auxiliary staff) anställs som regel endast under en begränsad tid om högst ett år. Hjälppersonalen omfattas av många av de regler som gäller den fast anställda personalen. De omfattas emellertid inte av institutionernas socialförsäkringssystem utan får välja vilket nationellt socialförsäkringssystem de vill höra till. Hjälppersonalen omfattas däremot av reglerna om nationell skattefrihet.

Lokalt anställda (local staff) följer nationella regler i anställningslandet (Belgien) avseende socialförsäkringsvillkor och beskattning. I denna kategori anställs personer för i huvudsak manuella eller servicebetonade arbetsuppgifter.

Särskilda rådgivare (special advisers) anställs för en kortare eller längre tid, dock längst två år i taget. Särskilda rådgivare betalar EU-skatt och omfattas av reglerna om nationell skattefrihet.

9.4.4 Nationella experter

Inom kommissionen och det gemensamma forskningscentret (the Joint Research Center) har man ytterligare en personalgrupp som anlitas när det behövs, nämligen s.k. fristående nationella experter (detached national experts). Dessa anlitas i egenskap av sakexperter inom sina fält för arbete under en begränsad tid. De står kvar i anställning i hemlandet under tjänstgöringstiden som normalt varar mellan ett och tre år. Under tiden utför de emellertid arbete uteslutande för kommissionens räkning.

Grunden för ett uppdrag som nationell expert är att den svenska arbetsgivaren och arbetstagaren kommer överens om att arbetstagaren inom ramen för sin anställning ska arbeta åt och under kommissionens ledning, samtidigt som den svenske arbetsgivaren och kommissionen är överens om att arbetstagaren i fråga arbetar åt kommissionen. Mot bakgrund härav anses de nationella experterna ha åtminstone en arbetsgivare, den svenske arbetsgivaren.

Huruvida kommissionen ska anses som arbetsgivare kan diskuteras. Med hänsyn till utformningen av bestämmelserna om avdragsrätt för mottagna kostnadsersättningar från kommissionen saknar det emellertid betydelse om kommissionen betraktas som arbetsgivare eller inte (se vidare nedan).

De nationella experterna ingår inte i den grupp tjänstemän som befrias från nationell beskattning enligt ovan. De ska därför beskattas i enlighet med vad som följer av svensk lagstiftning.

Bosatta i Sverige

I de flesta fall torde den nationella experten vara att anse som

bosatt i Sverige och därmed obegränsat skattskyldig i Sverige. Det finns dock inte någon uttrycklig bestämmelse om att en nationell expert som vid tidpunkten för tjänstetillträdet hade sitt skatterättsliga hemvist här i riket vid tillämpning av IL och dubbelbeskattningsavtal ska anses som bosatt här (3 kap. 4-6 §§ IL).

Hemresor

Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (12 kap. 24 § IL). Se vidare avsnitt 2.6.4.

Sexmånadersregeln

Sexmånadersregeln skulle kunna bli aktuell för nationella experter som normalt har längre tjänstgöringstid än sex månader utomlands. Detta förutsätter bl.a. att kravet på beskattning av inkomsten i verksamhetslandet är uppfyllt (jfr vidare avsnitt 2.2.1.1).

Ettårsregeln

Även ettårsregeln kan komma i fråga för nationella experter, om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller annat avtal än skatteavtal som detta land ingått. Anställda hos svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling kan dock inte åberopa ettårsregeln eftersom arbetet som nationell expert inte torde kunna betraktas som tjänsteexport.

Begränsat skattskyldig

Om den nationelle experten anses begränsat skattskyldig, ska han ändå, om han är statligt eller kommunalt anställd betala särskild inkomstskatt på lönen från den svenske arbetsgivaren i enlighet med bestämmelserna i 5 § 1 st. 1 p. SINK.

9.4.5 Kostnadsersättningar till statligt anställda nationella experter m.fl. stationerade utomlands

Stationerad utomlands

Enligt bestämmelserna i 11 kap. 21 a § IL är vissa kostnadsersättningar och förmåner i samband med utlandsstationering till andra statligt anställda än anställda vid utrikesförvaltningen eller i biståndsverksamhet undantagna från beskattning.

Bestämmelserna är tillämpliga på såväl kostnadsersättningar från den statliga arbetsgivaren som på kostnadsersättningar och traktamenten från kommissionen.

Skattefriheten gäller ersättningar eller förmåner som avser bostad på stationeringsorten, skolavgifter i grundskola och gymnasieskola eller liknande, egna och familjemedlemmars resor till och från tjänstgöringsorten, dock högst två resor per person och kalenderår, medföljandetillägg för make, maka eller sambo som går

miste om förvärvsinkomster till den del det inte överstiger en tolftedel av ett och ett halvt prisbasbelopp per månad, och grundtillägg till den del det inte överstiger ett belopp som kan antas motsvara den normala ökningen av utgifter för livsmedel, transporter, hushållshjälp och speciella merutgifter. Reglerna tillämpas även för korta uppdrag. Det utländska uppdragets karaktär ska styra arbetsgivarens beslut om utlandsuppdraget ska ske genom att arbetstagaren är utlandsstationerad – och därmed omfattas av URA (kollektivavtal) – Avtal om utlandskontrakt och riktlinjer för anställningsvillkor vid tjänstgöring utomlands.

Då kostnadsersättningen enligt ovan är skattefri medges inte avdrag för de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka (12 kap. 3 § IL).

Arbetsgivaren ska på kontrolluppgift redovisa skattepliktig del av kostnadsersättning m. m. som utbetalats av denne och kommissionen (6 kap. 4 § LSK). Socialavgifter betalas av arbetsgivaren på samma underlag (2 kap. 3 § SAL).

9.4.6 Lärare vid Europaskolorna

Europaskolorna erbjuder skolgång för barn till personalen vid EU:s institutioner. Skolornas ändamål är att barn till personal vid institutionerna ska utbildas tillsammans. De nationella lärarna anställs av den enskilda medlemsstaten. Medlemsstaten betalar lönen direkt till läraren och denna motsvarar lönen i den anställning läraren hade vid rekryteringen. Mellanskillnaden mellan denna lön och den av styrelsen för skolorna beslutade lönen betalas av Europaskolorna. Dessutom betalar skolorna vissa kostnadsersättningar till lärarna. Lärarnas första förordnande är på två år men tjänstgöringen kan förlängas upp till nio år.

Vad som i övrigt sägs om nationella experter i avsnitt 9.4.4 ovan gäller även för lärare vid Europaskolorna.

9.4.7 Kommissionens ledamöter

Kommissionärerna betalar skatt till EU på sin anställningsinkomst och är befriade från nationell skatt på samma inkomst, artikel 20, rådets förordning nr 260/68 den 29 februari 1968, respektive protokollet den 8 april 1965 om immunitet och privilegier för Europeiska gemenskaperna.

9.4.8 Europaparlamentarikerna

En parlamentariker väljs på fem år. Från Europaparlamentet utges ingen ersättning för lön och sociala kostnader till europaparlamentarikerna. Dessa får i stället lön från hemlandet som mot-

svarar parlamentsledamotslönen i det landet. I Europaparlamentets regler förutsätts att parlamentarikerna utöver lönen har ett visst socialförsäkringsskydd från hemlandet.

Enligt Europaparlamentets regler, *Rules governing the payment of expenses and allowances to members*, kapitel 1-4, betalas följande slag av kostnadsersättningar och traktamenten till parlamentarikerna.

Kapitel 1. Resekostnadsersättning som ska täcka kostnader för resor till parlamentets officiella organ. Ersättningen utbetalas i en klumpsumma som beräknas med utgångspunkt i avståndet mellan parlamentarikerns bostadsort och platsen där mötet hålls. Ersättningen är avsedd att täcka kostnader för färdbiljetter, hotellrum och måltider. Ersättningen betalas endast ut om parlamentarikern kan visa att han varit närvarande vid mötet.

Kapitel 2. Särskild reseersättning ska täcka andra resekostnader som har samband med uppdraget, t.ex. konferensresor av olika slag.

Kapitel 3. Dagtraktamente och hotellkostnadsersättning är avsedd att täcka merutgifter för mat och logi. Sådan ersättning utbetalas endast under förutsättning att parlamentarikern har antecknat sig på deltagarlistan för respektive möte. Återbetalningsskyldighet kan förekomma om ledamoten inte deltagit i minst hälften av plenarmötena.

Kapitel 4. I övrigt utgår

– Ersättning för övriga utgifter med visst fast belopp. I summan ingår ersättning för köp av datorer och annan kommunikationsutrustning.

– Ersättning för visad kostnad för assistent.

Grundlönen beskattas i vanlig ordning i parlamentarikerns hemland. EG-domstolen har i rättsfallet nr 208/80, Lord Bruce of Donington mot Eric Gordon Aspden, tagit ställning till i vad mån Europaparlamentets ersättningar åt ledamöterna får beskattas i medlemsländerna. EG-domstolen slog i sin dom fast att ersättningarna till parlamentarikerna inte omfattas av de regler om nationell skattefrihet som finns i protokollet om immunitet och privilegier för de Europeiska gemenskaperna. Domstolen ansåg emellertid att gemenskapsrätten förbjuder nationell beskattning av de fasta belopp som betalas ut till parlamentarikerna som ersättning för resekostnader och kostnader för uppehälle, om det inte kan visas att sådana belopp i överensstämmelse med gemenskapsrätten till en viss del utgör vederlag. För att avgöra i vilken mån viss ersättning kan anses vara så hög att den enligt gemen-

skapsrätten ska anses som vederlag för utförd tjänst i stället för kostnadsersättning har emellertid domstolen inte gett någon vägledning.

Enligt 11 kap. 28 § IL ska den fasta resekostnads- och traktamentsersättning som betalas av Europaparlamentet till företrädare i parlamentet inte tas upp som skattepliktig intäkt, såvida den inte kan antas väsentligen överstiga de kostnader den är avsedd att täcka. Till följd härav medges inte den skattskyldige avdrag för underskott som kan uppkomma genom att den anvisade ersättningen inte räcker till för att täcka därmed avsedda utgifter. I prop. 1995/96:152 s. 69 görs den bedömningen att nivån på den av Europaparlamentet erhållna ersättningen inte kan antas väsentligen överstiga kostnaderna för den genomsnittlige företrädaren. Någon beskattning av ersättning enligt kapitel 1-3 ovan ska därför inte äga rum.

Sådana kostnadsersättningar som avses i kapitel 4 ovan är skattepliktiga. Avdrag medges för motsvarande kostnader (prop. 1995/96:152 s. 87).

9.4.9 Assistenter till Europaparlamentarikerna

De assistenter som anlitas av parlamentarikerna får anses som anställda av parlamentarikern. De är inte anställda av Europaparlamentet. Assistenterna omfattas inte av några EG-bestämmelser om nationell skattebefrielse. Detta innebär att om de utför sitt arbete och vistas i Sverige beskattas de här på vanligt sätt. Utför de arbetet i utlandet kan sexmånaders- eller ettårsregeln vara tillämplig.

9.4.10 Europeiska universitetsinstitutet

Enligt 3 kap. 5 § IL gäller att rektorn, generalsekreteraren, medlem av lärarkåren eller någon annan som ingår i personalen vid Europeiska universitetsinstitutet, på vilken artikel 12 i protokollet till konventionen den 19 april 1972 om grundandet av ett europeiskt universitetsinstitut är tillämplig, ska anses som obegränsat skattskyldig här i riket enligt IL samt anses ha hemvist i Sverige vid tillämpning av skatteavtal mellan den stat där personen vistas och Sverige. Detta under förutsättning att denne vid tidpunkten för tjänstetillträdet hade sitt skatterättsliga hemvist här i riket och bara på grund av sin verksamhet i institutets tjänst vistas i en annan stat inom Europeiska unionen. Detsamma gäller sådan persons make, som inte utövar egen yrkesverksamhet, samt barn som personen har vårdnaden om och underhåller.

9.5 Rättskällor och rättsprinciper

Av fördragsbestämmelsernas och de europarättsliga rättsakternas status framgår att medlemsstaterna i betydande utsträckning har överfört kompetens till gemenskapsnivå. Samarbetets omfattande och djupgående karaktär fordrar fasta rättsliga principer och verksamheten genomsyras därför av den s.k. legalitetsprincipen.

Primärrätt

EG-rätten brukar delas in i primär och sekundär rätt. De grundläggande fördragen med till dessa knutna protokoll och förklaringar samt anslutningsfördragen tillhör primärrätten. Fördragen är i första hand EG-fördraget i dess nuvarande form efter de ändringar och tillägg som vidtagits vid skilda tillfällen. EG-fördraget bildar endast en ram för samarbetet och anger de huvudlinjer, efter vilka det närmare materiella innehållet successivt ska växa fram. Det är ur denna primära rätt den sekundära rätten härleds.

Sekundärrätt

Sekundärrätten består av vissa bindande rättsakter, som förordningar, direktiv och beslut. Därjämte förekommer rekommendationer och yttranden som inte är bindande i formell mening men som kan ge ledning vid tolkningen av andra gemenskapsrättsliga åtgärder.

Förordningar

Förordningar har allmän giltighet och är till alla delar bindande och direkt tillämpliga i varje medlemsstat. Detta betyder att en förordning inte ska inkorporeras eller transformeras till nationell rätt. Förordningar av grundläggande betydelse finns på många områden, t.ex. förordningarna om europeiska ekonomiska intressegrupperingar och europabolag.

Direktiv

Direktiv riktar sig till medlemsstaterna och uppmanar dessa att förverkliga resultatet av direktivet inom ramen för sin nationella rättsordning. Direktiven behöver således överföras, eller implementeras, till nationell rätt men medlemsstaterna får själva bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet inom viss tid. Direktiv används företrädesvis för att skapa harmonisering på olika områden, t.ex. för att underlätta gränsöverskridande näringsverksamhet, såsom moder-dotterbolagsdirektivet, fusionsdirektivet samt ränte- och royaltydirektivet.

Beslut

Beslut är bindande för dem som de är riktade till och kan avse både namngivna fysiska eller juridiska personer eller en medlemsstat. De är då individuellt utformade men kan även ha generell karaktär.

Till gemenskapsrätten räknas även internationella konventioner, rättspraxis och grundläggande rättsprinciper som utvecklats av EG-domstolen.

Subsidiaritets-principen

En princip som fått generell räckvidd genom Unionsfördraget är subsidiaritets- eller närhetsprincipen, och som innebär att beslut ska fattas så nära medborgarna som möjligt. På de områden där gemenskapen inte är ensam behörig ska gemenskapen enligt artikel 5 st. 2 inte vidta sådana åtgärder som medlemsstaterna kan utföra själva, om inte målen för åtgärderna bättre kan uppnås på gemenskapsnivå.

Proportionalitets-principen

Gemenskapen ska enligt proportionalitetsprincipen i artikel 5 st. 3 inte vidta en åtgärd som är mer ingripande eller betungande än vad som är erfordras för att uppnå målen i fördraget. Principen är en allmän rättssäkerhetsgrundsats och innebär att det alltid ska råda balans mellan mål och medel.

Solidaritets-principen

Medlemskapet i EU förutsätter att staterna aktivt verkar för att främja gemenskapens intressen och dessutom avhåller sig från att handla i strid mot dessa intressen. Detta kommer till uttryck i solidaritets- eller lojalitetsprincipen som återfinns i artikel 10. EG-domstolen har kommit att ge denna princip ett mycket långtgående innehåll för att öka genomslagskraften för gemenskapsrätten, se avsnitt 9.6.

Ytterligare en viktig princip är förbudet mot diskriminering, se avsnitt 9.8.1.

Territorialitets-principen

Skattskyldiga beskattas i källstaten för inkomster och medges avdrag för förluster hänförliga till den staten. Det är vanligt att en stat tillämpar territorialitetsprincipen (källstatsprincipen) för skattskyldiga med hemvist utomlands på inkomster som härrör från t.ex. näringsverksamhet som bedrivs i den staten. Se ”Källstatsprincipen”, avsnitt 1.

9.6 EG-rättens förhållande till nationell rätt

EG-rättens företräde

Gemenskapsrätten utgör en särskild rättsordning som har utvecklats till ett i förhållande till den nationella rätten överordnat rättssystem. EG-rätten har därigenom företräde framför all nationell rätt, vilket även innefattar nationella konstitutionella regler (se rättsfallen *Costa/ENEL*, 6/64 och *Internationale Handelsgesellschaft, 11/70*). Europatanken skulle förfelas och integrationsprocessen i hög grad försvåras om medlemsstaterna t.ex. genom senare lagstiftningsåtgärder ensidigt skulle kunna sätta gemenskapsrätten ur spel (*Simmenthal, 106/77*).

Genom att medlemsstaterna har valt att begränsa sina suveräna rättigheter till förmån för gemenskapen utgör fördragen och förordningarna en del av den nationella rättsordningen och har därmed direkt tillämplighet i medlemsstaterna utan någon nationell implementering. Det bör här uppmärksammas att gemenskaps-

rätten ska beaktas av samtliga nationella offentligrättsliga organ, som t.ex. skatteförvaltningen.

Direkt effekt

Därutöver har EG-domstolen givit vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser s.k. direkt effekt, vilket innebär att bestämmelserna inte enbart är adresserade till medlemsstaterna som sådana utan också ger upphov till individuella rättigheter och skyldigheter, vilka kan göras gällande av enskilda fysiska och juridiska personer inför nationell domstol (*van Gend en Loos, 26/62*). När enskilda på detta sätt kan rikta krav mot medlemsstaterna effektiviseras kontrollen av att dessa fullgör sina skyldigheter, som t.ex. att implementera direktiv i tid. Det är för övrigt ett fördragsbrott att inte genomföra ett direktiv i rätt tid och kan föranleda skadeståndsansvar för den försumliga medlemsstaten.

För att en bestämmelse ska ha direkt effekt krävs dock att den är ovillkorlig, dvs. att den kan tillämpas utan att några kompletterande regler behöver utfärdas. Vidare krävs att den aktuella regelns innebörd är klar och entydig. Regelns tillämpning får alltså inte vara beroende av en lämplighetsbedömning.

Alla gemenskapsrättsliga bestämmelser som innehåller bindande regler har i princip direkt effekt. EG-fördragets centrala regler om icke-diskriminering och reglerna om fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital är exempel på bestämmelser som har direkt effekt.

Indirekt effekt – EG-rättskonform tolkning

EG-domstolen har vidare slagit fast att nationella domstolar och myndigheter, i enlighet med solidaritetsprincipen, är skyldiga att tolka nationell lagstiftning EG-rättskonformt oberoende av om bestämmelser i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt (*von Colson, 14/83* och *Marleasing, C-106/89*). Detta innebär inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av t.ex. ett direktivs ordalydelse och syfte för att uppnå dess resultat.

RR har i RÅ 2000 ref. 23 uttalat sig angående EG-rättskonform lagtolkning. Rättsfallet berör andelsbyteslagen (49 kap. IL) som är en implementering av fusionsdirektivet, 90/434/EEG. RR anförde bl.a.:

> Det i målet aktuella andelsbytet berör bolag från Sverige och Schweiz. Direktivet är således i och för sig inte tillämpligt.
>
> Detta innebär dock inte att fusionsdirektivet saknar betydelse i målet. När, som i förevarande fall, en nationell lagstiftning reglerar både fall som omfattas av ett direktiv och liknande fall som inte omfattas, t.ex. på grund av att de inte berör företag från flera medlemsländer, måste en tolkning av lagstiftningen även i det senare fallet utgå från vad som följer av direkti-

vet. Så långt som möjligt skall alltså lagen tolkas i överensstämmelse med direktivet.

9.7 Förhandsavgörande

EG-domstolen är den yttersta uttolkaren av EG-rätten och dess innebörd. Nationella domstolar kan i pågående processer vända sig till EG-domstolen och begära förhandsavgörande. EG-domstolen får härigenom möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EG-rätten.

Artikel 234:

Domstolen skall vara behörig att meddela förhandsavgöranden angående

a) tolkningen av detta fördrag,

b) giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutats av gemenskapens institutioner och av ECB,

c) tolkningen av stadgar för organ som upprättats genom rättsakter som beslutats av rådet, när stadgarna föreskriver detta.

När en sådan fråga uppkommer vid en domstol i en medlemsstat får den domstolen, om den anser att ett beslut i frågan är nödvändigt för att döma i saken, begära att domstolen meddelar ett förhandsavgörande.

När en sådan fråga uppkommer i ett ärende vid en domstol i en medlemsstat, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, skall den nationella domstolen föra frågan vidare till domstolen.

Vem kan begära förhandsavgörande?

Samtliga nationella organ som kan sägas utöva statens judiciella, beslutande makt oavsett beteckningen domstol är behöriga att ställa frågor. Organet ska vara tillkommet genom lag, oavhängigt, permanent och utgöra en obligatorisk prövningsinstans. Det är organens faktiska funktioner och befogenheter som är avgörande. Privata skiljeorgan har inte ansetts ha rätt att begära förhandsavgörande medan skiljenämnder som är offentligt reglerade kan ha en sådan rätt.

Vem måste begära förhandsavgörande?

Sista instans är skyldig att begära förhandsavgörande, medan lägre instanser har rätt att använda sig av institutet. Skyldighet att begära avgörande föreligger inte när det gäller interimistiska beslut, materiellt identiska frågor som redan besvarats eller om frågan är klar, något som får betecknas som relativt ovanligt. Underlåtenhet att begära förhandsavgörande när detta är obligatoriskt utgör ett fördragsbrott.

Konkret tvist

EG-domstolen besvarar inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte den nationella tvisten men ger vägledning hur EG-rätten i mer generella termer ska tolkas. Av EG-domstolens praxis framgår att de nationella domstolarna endast har befogenhet att framställa en begäran till domstolen, om en tvist är anhängig vid dem och om de ska fälla avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättsskip-

ningskaraktär. Rättstvisten måste också vara genuin och inte konstruerad eller hypotetisk.

Förhandsbesked SRN

EG-domstolen har i fallet Viktoria Film A/S, C-134/97, haft att ta ställning till om SRN är behörig sökande och funnit att så inte är fallet. Domstolen uttalade bl.a. följande:

> Även om det i förevarande fall finns omständigheter som skulle kunna läggas till grund för uppfattningen att SRN utövar dömande verksamhet, särskilt den oberoende ställning som nämnden tillerkänns enligt lag och dess behörighet att med tillämpning av rättsregler meddela avgöranden av bindande karaktär, leder andra omständigheter till slutsatsen att nämnden i huvudsak fullgör förvaltningsuppgifter.
>
> Det ska särskilt beaktas att den skattskyldiges situation inte har föranlett SKM att fatta något beslut innan en ansökan om förhandsbesked inges till SRN. Nämndens uppgift är således inte att kontrollera lagenligheten av förvaltningsbeslut från nämnda myndigheter, utan snarare att för första gången ta ställning till taxeringen av en viss transaktion.
>
> När SRN på ansökan av en skattskyldig meddelar ett förhandsbesked i fråga om taxering, utövar den verksamhet som inte består i rättsskipning och som för övrigt uttryckligen överlåts till skatteförvaltningen i andra medlemsstater. Man kan i detta hänseende, vad beträffar karaktären på SRN:s förhandsbesked, jämföra med den situation som gäller i fråga om förtullning, där det är de nationella tullmyndigheterna som enligt artikel 12 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 utfärdar bindande tulltaxeupplysningar på den enskildes begäran.
>
> SRN verkar således som en myndighet som avger ett bindande förhandsbesked, som den skattskyldige har intresse av i den mån denne därmed kan planera sin verksamhet bättre, men har inte till uppgift att avgöra en tvist. Det är endast för det fall den skattskyldige eller RSV överklagar ett förhandsbesked som den domstol vid vilken målet då anhängiggörs skulle kunna anses utöva dömande verksamhet i den mening som avses i artikel 177 i fördraget. Den dömande verksamheten syftar i det fallet till att kontrollera lagenligheten av ett beslut som reglerar den taxering som en skattskyldig person har varit föremål för.

RR

EG-domstolen har i ”Koncernbidragsmålet”, C-200/98, se nedan, funnit att RR är behörig att begära förhandsavgöranden, och uttalade följande i frågan om RR, då den prövar ett överklagande av SRN:s beslut, fäller ett avgörande av rättsskipningskaraktär:

> Det kan i det avseendet konstateras att RR:s prövning av ett överklagande syftar till att kontrollera lagenligheten av ett beslut om förhandsbesked, som, när det vunnit laga kraft, är bindande för skattemyndigheten och skall lända till efterrättelse vid taxeringen, om och i den mån den enskilde som begärt detta besked genomför den åtgärd som ansökan gäller. Regeringsrätten skall under dessa omständigheter anses utöva rättsskipande verksamhet (se bland annat domen i det ovannämnda målet Victoria Film, punkt 18).

När det så gäller frågan om ett förhandsbeskedsärende innehåller enbart ett hypotetiskt problem och inte en verklig tvist anförde EG-domstolen följande:

> När det gäller de omständigheter under vilka den nationella domstolen i

föreliggande fall har hänskjutit en fråga till domstolen, är det riktigt att den nationella domstolen skall döma i en tvist avseende möjligheten för X AB att på vissa villkor lämna ett koncernbidrag till Y AB i framtiden. Då beslutet om hänskjutande fattades hade X AB ännu inte lämnat detta bidrag. Denna omständighet är emellertid inte av sådant slag att tolkningsfrågan inte kan upptas till prövning. Målet vid den nationella domstolen gäller nämligen en verklig tvist, och domstolen har således inte anmodats att ta ställning till ett hypotetiskt problem utan har tillräcklig information om tvisten för att kunna tolka de gemenskapsrättsliga bestämmelserna och på ett ändamålsenligt sätt besvara den ställda frågan.

9.8 EG-rätten på skatteområdet

9.8.1 EG-fördraget

Inom EU krävs enhällighet för att åstadkomma harmonisering på skatteområdet. En inre marknad med fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster förutsätter ett gemensamt mervärdesskattesystem och ett sådant har i stor utsträckning skapats. Medlemsstaterna har dock inte hittills varit lika benägna att medverka till att skapa t.ex. gemensamma skattebaser och skattesatser för den direkta beskattningen. Även om arbetet med denna del av beskattningen inte har bedrivits lika framgångsrikt som för den indirekta beskattningens del måste staterna givetvis handla i överensstämmelse med grundläggande principer i fördragen, som diskrimineringsförbuden i EG-fördraget. Förbuden har direkt effekt.

Artikel 12 st. 1:

Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.

Det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 12 kompletteras med specifika förbud inom respektive ämnesområde längre fram i fördraget. Artikel 12 kan endast tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget.

Öppen/Dold diskriminering

Som framgår av artikel 12 riktar sig förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet, s.k. öppen (direkt) diskriminering. EG-domstolen har klargjort att förbudet även innefattar andra särskiljande kriterier vid beskattningen som leder till samma resultat som diskriminering baserad på nationalitet. För beskattningsändamål används ofta bosättningen som grund för att behandla bosatta och icke-bosatta olika. Detta kan enligt domstolen vara en sådan dold (indirekt) diskriminering som omfattas av förbuden. Även om reglerna om bosättning styrs oberoende av den skattskyldiges nationalitet finns det en risk att regler som är mindre förmånliga för begränsat än för obegränsat skattskyldiga typiskt

sett är till en nackdel för förstnämnda kategori skattskyldiga eftersom de ofta är medborgare i en annan medlemsstat.

Det vanliga vid diskrimineringssituationer är att en medlemsstat hindrar utländska medborgare eller bolag att utnyttja någon av friheterna (rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital) i den egna staten. EG-domstolen har emellertid inte heller accepterat att en medlemsstat hindrar egna medborgare eller bolag att utnyttja någon frihet i andra medlemsstater.

Jämförbar situation

Diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. EG-domstolen har uttalat att förhållandena för de personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat vanligtvis inte är jämförbara, eftersom det oftast finns objektiva skillnader mellan de båda kategorierna skattskyldiga. För en icke-bosatt är inkomst som förvärvas i det landet ofta bara en del av den totala inkomsten som brukar redovisas i hemviststaten och det är därför lättare att beakta den skattskyldiges personliga avdrag vid beskattningen i bosättningslandet. Om det däremot inte föreligger någon objektiv skillnad som motiverar en skillnad i behandlingen mellan de båda kategorierna skattskyldiga kan det föreligga diskriminering om en skattemässig fördel förvägras den som inte är bosatt i staten i fråga.

Rättfärdigande grunder

I de fall det kan konstateras att diskriminering föreligger kan en sådan eventuellt rättfärdigas. Vid bedömning av vilka rättfärdigande grunder som är relevanta måste först och främst konstateras vilken typ av diskriminering det är fråga om. Öppen diskriminering kan endast rättfärdigas med i EG-fördraget särskilt angivna faktorer, såsom allmän ordning, säkerhet och hälsa. Dessa grunder berör dock normalt inte ekonomiska förhållanden. Friheten för kapitalrörelser har ytterligare ett par rättfärdigande grunder angivna i fördraget, se artikel 58.

Dold diskriminering kan rättfärdigas i större utsträckning. Några av de grunder som har åberopats av medlemsstaterna för att rättfärdiga att den aktuella regeln behövs i den interna lagstiftningen är skattesystemets inre sammanhang (se bl.a. Bachmann C-204/90), effektiv skattekontroll (se bl.a. Futura C-250/95), administrativa skäl (se bl.a. Terhoeve C-18/95), andra skattefördelar som uppväger en negativ behandling (se bl.a. Verkooijen C-35/98) och skyddet för statens skatteintäkter (se bl.a. ICI C-264/96).

Den enda rättfärdigande grund som EG-domstolen hittills har godtagit är skattesystemets inre sammanhang och den grunden har endast godtagits en gång, i det ovan angivna Bachmann-målet. Domstolen har bl.a. i en del mål som skäl för att inte godta

staternas argument uppmanat medlemsstaterna att använda EG:s handräckningsdirektiv (77/799/EEG) för att kontrollera förhållanden i utlandet som är av betydelse vid de egna beskattningsåtgärderna. Se avsnitt 10.1.2.2.

Fri rörlighet för arbetstagare

Artikel 39:

1. Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas inom gemenskapen.
2. Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.
3. Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att
a) anta faktiska erbjudanden om anställning,
b) förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål,
c) uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,
d) stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som skall fastställas av kommissionen i tillämpningsföreskrifter.
4. Bestämmelserna i denna artikel skall inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.

Biehl

Biehl, C-175/88. K. Biehl var tysk medborgare och hade innehaft anställning i Luxemburg under en del av ett beskattningsår. Rätten att få tillbaka överskjutande preliminär skatt som arbetsgivaren betalat medgavs endast personer bosatta i landet under ett helt beskattningsår. Luxemburg hävdade att det progressiva elementet i beskattningen riskerade att gå förlorat om en skattskyldig skulle kunna dela upp sin totala inkomst mellan olika länder. Det fanns också en möjlighet att efter ansökan få tillbaka överskjutande skatt.

EG-domstolen klargjorde i dom 1990-05-08 att en nationell regel som den ifrågasatta stör principen om lika behandling, särskilt i de fall en under året inflyttad eller utflyttad person inte förvärvat någon inkomst i det land han lämnat eller till vilket han flyttat. Domstolen ansåg dessutom att en begränsat skattskyldig alltid måste ha en obligatorisk rätt att återfå skatt på samma villkor som en person bosatt i den ifrågavarande staten.

Bachmann

Bachmann, C-204/90. H-M. Bachmann var tysk medborgare och arbetade i Belgien. Han yrkade avdrag för premier avseende en pensionsförsäkring tecknad i ett tyskt försäkringsbolag. Enligt den belgiska lagstiftningen fanns det ett samband mellan avdragsrätt för betalda försäkringspremier och beskattning av utfallande belopp. För att säkerställa statens möjlighet att beskatta utfallande belopp kunde avdrag endast komma i fråga vid betalning till ett belgiskt försäkringsbolag. Avdraget vägrades och Belgien

hänvisade bl.a. till skattesystemets "inre sammanhang".

EG-domstolen fann i dom 1992-01-28 att förfarandet utgjorde diskriminering som inverkade menligt på den fria rörligheten för personer men godtog, i avsaknad av harmonisering på europanivå, argumentet om skattesystemets "inre sammanhang" som grund för ett rättfärdigande. Domstolen resonerade kring olika möjligheter att säkerställa att det avdrag som medges för en försäkringspremie återförs till beskattning i samma land men nöjde sig med att konstatera att t.ex. ställande av säkerhet för den framtida skattens betalning inte är mindre betungande för den skattskyldige än den ordning som gällde i Belgien. Domstolens prövning avsåg även rätten att fritt tillhandahålla tjänster och rätten till fria kapitalrörelser.

Schumacker

Schumacker, C-279/93. R. Schumacker var belgisk medborgare och bosatt i Belgien men arbetade och uppbar all sin inkomst i Tyskland. Där betraktades han som begränsat skattskyldig och som sådan förvägrades han vissa skattelättnader som var hänförliga till hans personliga förhållanden och familjesituation i hemviststaten Belgien.

EG-domstolen betonade i dom 1995-02-14 att det generellt sett inte strider mot EG-rätten att vägra utomlands bosatta nämnda skattelättnader, eftersom den inkomst som uppbärs av en icke bosatt i arbetsstaten mestadels bara är en del av dennes totala inkomst. Den personliga skatteförmågan kan vanligtvis enklast bedömas i hemviststaten i den mån han där har merparten av sina beskattningsbara inkomster. Situationen för en icke bosatt är normalt inte objektivt jämförbar med den som gäller för en bosatt. Däremot inträder diskriminering i ett fall som det förevarande då en person inte får sina personliga förhållanden beaktade vare sig i den stat där han på grund av arbete erhåller hela eller nästan hela sin inkomst eller i hemviststaten där sådana hänsyn inte kan tas på grund av otillräckliga inkomster. Domstolen påpekade att gränsarbetare i skatteavtalet mellan Tyskland och Nederländerna tillförsäkras personliga avdrag i arbetsstaten som för bosatta i samma stat om minst 90 procent av inkomsten förvärvas i den staten.

Gilly

Gilly, C-336/96. A. Gilly var bosatt i Frankrike och arbetade som lärare i Tyskland. I Frankrike kunde hon genom det fransk-tyska skatteavtalet tillgodoräkna sig viss del av men inte hela den skatt hon betalat på lönen i Tyskland på grund av skillnader i skattenivåer i de båda länderna. Gilly gjorde gällande att detta stred mot principen om fri rörlighet för arbetstagare.

EG-domstolen fann i dom 1998-05-12 att de kriterier som finns i

skatteavtal för fördelning av beskattningsrätten mellan staterna är internationellt vedertagna och inte strider mot gemenskapsrätten. En eventuell ogynnsam effekt vid tillämpning av skatteavtal beror inte på de fördelningsgrunder som valts i avtalen utan på de skattesatser som berörda stater, i avsaknad av harmonisering på gemenskapsplanet, upprätthåller i skattetabeller för direkta skatter. Syftet med skatteavtal är att undvika att samma inkomst beskattas i vardera staten, inte att säkerställa att den skatt som den skattskyldige ska betala i en stat inte överstiger den skatt som skulle ha betalats i den andra staten. Domstolen uttalade vidare att även om avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen utgör ett av EG-fördragets syften, framgår det av artikel 293 andra strecksatsen att bestämmelsen inte har direkt effekt.

Terhoeve

Terhoeve, C-18/95. F.C. Terhoeve, som var nederländsk medborgare, bodde och arbetade större delen av året i Storbritannien. Han var inte skattskyldig i Nederländerna för den inkomst han förvärvade i Storbritannien och han var under hela sin utlandstjänstgöring försäkrad i det nederländska försäkringssystemet. Den nederländska skattemyndigheten utfärdade två skattsedlar avseende socialförsäkringsavgifter, en för den tid han var bosatt i Nederländerna och en för tiden utomlands. Detta innebar att Terhoeve kom att betala avgifter på en summa som översteg det högsta belopp (takbelopp) som någon som var bosatt i Nederländerna hela året eller som var bosatt utomlands hela året kunde få göra. Det belopp som översteg takbeloppet motsvarades inte av några sociala förmåner.

EG-domstolen menade i dom 1999-01-26 att detta överuttag av sociala försäkringsavgifter innebär en diskriminering och detta oberoende av om även annan inkomst än arbetsinkomst, t.ex. från fast egendom, har påverkat storleken på uttaget av avgifter.

Gschwind

Gschwind, C-391/97. F. Gschwind var nederländsk medborgare och bodde med sin familj i Nederländerna. Han hade förvärvsarbetat i Tyskland under ett par år, medan hans maka arbetade i Nederländerna. I Tyskland förekom ett sambeskattningssystem för makar, benämnt tudelning, i syfte att minska inkomstskatteskalans progressivitet. Skatten beräknades till två gånger den skatt som tas ut på hälften av makars gemensamma skattepliktiga inkomst. Inkomsten beskattades således som om var och en av makarna hade förvärvat hälften av den. Nämnda system hade införts även för begränsat skattskyldiga personer om 90 procent av makars sammanlagda inkomst var inkomstskattepliktig i Tyskland eller de inkomster som inte var skattepliktiga där inte översteg 24.000 DEM under ett kalenderår. Gschwind behandlades som obegränsat skattskyldig men som ogift, eftersom hans makas inkomster i Nederländerna var för stora för att uppfylla villkoren

för tudelning.

EG-domstolen fann i dom 1999-09-14 att artikel 48 punkt 2 EG (nuvarande artikel 39 punkt 2) inte utgör hinder för en tillämpning av det tyska systemet, som i själva verket hade anpassats till vad domstolen uttalat i Schumacker-målet. Till skillnad från omständigheterna i det målet hade makarna Gschwind erhållit omkring 42 procent av sina sammanlagda inkomster i sin bosättningsstat Nederländerna, vilket utgjorde ett tillräckligt skatteunderlag för att beakta Gschwinds personliga förhållanden i bosättningsstaten. Domstolen tillade att även om det endast är individen och inte makarna gemensamt som är skattskyldiga i anställningsstaten, grundas en sådan metod att beräkna skattesatsen som tudelningsmetoden på att vardera makens inkomster beaktas.

de Groot

de Groot, C-385/00. F.W.L. de Groot var bosatt i Nederländerna och uppbar inkomst av arbete både i hemviststaten och i andra medlemsstater. I skatteavtal med dessa andra stater tillämpades exempt med progressionsuppräkning. Personliga avdrag och grundavdrag drogs inte av från den sammanlagda bruttoinkomsten i bråktalets nämnare men beaktades vid beräkning av skatten så att avdragen proportionellt sett kom att belasta även den utländska delen av inkomsten. Detta medförde att de Groot inte fick tillgodoräkna sig hela skatteeffekten av avdragen på sina inkomster i Nederländerna.

EG-domstolen erinrade i dom 2002-12-12 om att medlemsstaterna, i avsaknad av gemenskapsrätt, har behörighet att bestämma, i förekommande fall genom avtal, enligt vilka kriterier som inkomst och förmögenhet ska beskattas i syfte att avskaffa dubbelbeskattning. Vid utövandet av den fördelade beskattningsbehörigheten är staterna emellertid skyldiga att respektera principen om nationell behandling om medborgare har utnyttjat de friheter som garanteras i fördraget. Domstolen uttalade att det åligger hemviststaten att bevilja den skattskyldige samtliga skattemässiga förmåner av personligt slag eftersom det är den staten som bäst kan bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga i den mån han där har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen. Att de Groot förlorat rätten till en del av de skattemässiga avdrag som föreskrivs för bosatta i Nederländerna utgjorde därmed ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare som, i princip, är förbjuden enligt artikel 48 (nu artikel 39) EG.

Domstolen godtog inte som rättfärdigande grunder att nackdelen vid skattenedsättningen kompenserades av den progressivitetsfördel som en uppdelning av inkomsten i flera länder innebär, att

verksamhetsstaten borde bära en del av de personliga avdragen eller att systemet var nödvändigt för att skapa kongruens eftersom det saknades ett direkt samband mellan de olika komponenterna.

Gerritse

Gerritse, C-234/01. A. Gerritse var medborgare och bosatt i Nederländerna. Han hade ett år erhållit bruttoinkomster på motsvarande ca 55.000 DEM i sin hemviststat och i Belgien. Därutöver hade han för en arbetsinsats vid en radiostation i Berlin erhållit 6.007,55 DEM och haft kostnader för intäkternas förvärvande i Tyskland på 968 DEM. Tyskland tillämpade normalt en schablonmässig bruttoskatt på 25 procent för i landet begränsat skattskyldiga. För Gerritse innebar detta att ett belopp om 1.501,89 DEM innehölls som källskatt. Obegränsat, men inte begränsat, skattskyldiga beskattades för sina nettoinkomster enligt en progressiv skatteskala som innefattade en rätt till grundavdrag om 12.095 DEM. Reglerna för obegränsat skattskyldiga kunde tillämpas om minst 90 procent av de sammanlagda inkomsterna under kalenderåret var skattepliktiga i Tyskland alternativt om inkomster som inte var skattepliktiga i Tyskland uppgick till högst 12.000 DEM. Gerritse hemställde om att få bli beskattad som obegränsat skattskyldig med rätt till grundavdrag, en begäran som avslogs.

EG-domstolen förklarade i dom 2003-06-12 att nationella bestämmelser, som inte ger begränsat skattskyldiga personer rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande, medan obegränsat skattskyldiga personer har en sådan avdragsrätt, riskerar att till största delen vara till förfång för medborgare från andra medlemsstater och utgör därför en indirekt diskriminering som är förbjuden enligt artiklarna 59 och 60 EG.

Därefter gick domstolen specifikt in på det tyska källskattesystemet för begränsat skattskyldiga personer. Det förhållandet att en medlemsstat inte beviljar en utomlands bosatt person skattemässiga förmåner i förhållande till en inom landet bosatt är inte generellt sett diskriminerande, med hänsyn till att det finns objektiva skillnader mellan dem. Det är t.ex. motiverat att endast bevilja personer som uppbär huvuddelen av sina beskattningsbara inkomster grundavdrag i den staten. Detta skulle i Gerritses fall enligt uppgift i målet komma att ske i Nederländerna.

För att åstadkomma jämförbara förhållanden använde domstolen en skatteberäkning gjord av kommissionen enligt följande: Totalbeloppet skulle bestå av nettoinkomster på 5.039,55 DEM och grundavdraget 12.095 DEM, tillsammans 17.134,55 DEM. För en sådan inkomst skulle motsvarande skattesats leda till en skatt på 1.337 DEM. Mot bakgrund av nettoinkomsten innebar detta

belopp en genomsnittlig skattesats på 26,5 procent.

Domstolens slutsats blev att ett system med en enhetlig skattsats på 25 procent som tas ut som ett källskatteavdrag av personer bosatta utomlands inte utgör indirekt diskriminering under förutsättning att denna skattesats inte är högre än den skattesats som med tillämpning av en progressiv skatteskala faktiskt skulle ha tillämpats på summan av nettoinkomsten och grundavdraget.

SINK

Florian W., en teologiestuderande tysk medborgare, innehade en praktikanttjänst vid Stiftsamfälligheten i Luleå stift under tre veckor i juli 1996 och erhöll därvid 8 724 kr i lön. W beskattades med 25 procent enligt reglerna i SINK.

I dom 1998-06-12, mål nr 1752-96, ansåg LR i Norrbottens län det obehövligt att inhämta förhandsavgörande och fann att beskattningen av W. stred mot artikel 39 punkt 2 i EG-fördraget. LR jämförde W. med en här i landet under hela beskattningsåret bosatt skattskyldig, för vilken helt grundavdrag medges.

SKV överklagade och KRNSU kom i dom 2001-08-02, mål nr 2208-1998, fram till att W. var en arbetstagare som omfattades av fördragets regler om fri rörlighet för arbetstagare. Däremot utgjorde inte anställningen en anställning i offentlig tjänst enligt artikel 39 punkt 4. KR ansåg att W. inte befann sig i en situation som är jämförlig med en i Sverige bosatt obegränsat skattskyldig eftersom arbetet endast avsåg ett kort feriearbete samt att hans centrum för levnadsintressena fanns i Tyskland. Därmed förelåg ingen diskriminering. KR lade även till i domskälen att W:s beskattning enligt reglerna för SINK var mer förmånliga än om beskattning hade skett enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga skattesubjekt eftersom jämförelse gjordes med person som varit obegränsat skattskyldig i Sverige i endast två månader.

Målet har överklagats och RR har under 2003 begärt förhandsavgörande från EG-domstolen.

Rätten till fri etablering

Artikel 43:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel.

Artikel 48:

Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

Med "bolag" förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.

Avoir fiscal

Avoir fiscal, 270/83. Kommissionen förde talan mot Frankrike för att det avoir fiscal-system som tillämpas i landet var förbehållna personer hemmahörande där och inte filialer till utländska företag. Som exempel valde kommissionen ett utländskt försäkringsföretag som hade portföljinvesteringar knutna till ett fast driftställe i Frankrike utan att komma i åtnjutande av skattetillgodohavande på mottagen utdelning från franska bolag. Frankrike framhöll att alla skattesystem utgår från var den skattskyldige är hemmahörande och att det föreligger objektiva skillnader mellan olika kategorier skattskyldiga. Vidare har reglernas utformning betydelse för att motverka skatteflykt och att skattemässiga favörer till utlänningar bygger på ömsesidig behandling i ett skatteavtal med annat land.

EG-domstolen ansåg i dom 1986-01-28 förfarandet vara diskriminerande och tog fasta på att även filialer är skattesubjekt i Frankrike och att de franska skattereglerna var desamma för inländska bolag och filialer till utländska subjekt såvitt avsåg graden av skattskyldighet och beräkning av beskattningsbar inkomst. Genom att de båda kategorierna skattskyldiga befann sig i samma situation fanns det således inte någon objektiv grund att särbehandla dem. Då det rörde sig om öppen diskriminering kunde risk för skatteflykt inte beaktas som en rättfärdigande grund.

Daily Mail

Daily Mail, 81/87. Ett förvaltningsföretag, som ägde Daily Mail, var bildat enligt brittisk bolagsrätt och hade skatterättsligt hemvist i Storbritannien på grund av att den verkliga ledningen utövades där. Företaget önskade flytta dess verkliga ledning till Nederländerna utan att bolagsrättsligt upphöra att existera i Storbritannien, något som krävde tillstånd av det engelska finansministeriet och i sin tur upplösning av orealiserade kapitalvinster. Företaget gjorde gällande att kravet på tillstånd för att få flytta den verkliga ledningen stred mot den fria etableringsrätten.

EG-domstolen konstaterade i dom 1988-04-27 att företag som är etablerade i en medlemsstat (primäretablering) är tillförsäkrade en rätt att upprätta kontor, filial eller dotterbolag i en annan medlemsstat (sekundäretablering). Lagstiftningen i Storbritannien för-

hindrade inte vare sig en sådan sekundäretablering i Nederländerna eller att företaget flyttade sin primära etablering från Storbritannien efter att där ha iakttagit bolagsrättsliga och därtill knutna skatterättsliga effekter av att upphöra att existera i Storbritannien. Rätten till fri etablering ansågs inte kränkt genom kravet på tillstånd.

Werner

Werner, C-112/91. H. Werner var tysk medborgare och hade tidigare varit bosatt i Tyskland men hade flyttat till Nederländerna. Han var dock fortfarande verksam som tandläkare i Tyskland med egen praktik. Vid beskattningen i Tyskland gick Werner, såsom begränsat skattskyldig, miste om den uppdelning av inkomsten som gäller för makar bosatta i det landet.

EG-domstolen ansåg i dom 1993-01-26 att Werner inte hade utnyttjat någon fördragsrättighet. Han hade inte etablerat ett företag över någon landgräns utan i stället valt att flytta till en annan medlemsstat Någon diskriminering av rätten till fri etablering ansågs inte föreligga.

Commerzbank

Commerzbank AG, C-330/91. Den tyska banken, Commerzbank AG, hade en filial i Storbritannien genom vilken den gav lån åt amerikanska företag. Räntan på lånen togs upp till beskattning i Storbritannien men var skattefri där på grund av det brittiska skatteavtalet med USA. Skatten återbetalades därför till den tyska banken men till skillnad från inhemska subjekt erhöll banken inte någon ränta på återbetalt belopp. Storbritannien hävdade att företag med olika hemvist inte befann sig i samma situation och att den tyska banken i själva verket blivit gynnsamt behandlad eftersom banken inte skulle ha varit skattebefriad om den varit hemmahörande i Storbritannien.

EG-domstolen fann i dom 1993-07-13 att otillåten diskriminering förelåg och ansåg att en nationell allmän regel av det slag som den ifrågasatta medför olika behandling till nackdel för företag som inte har hemvist i Storbritannien. Den omständligheten att den tyska banken inte skulle ha varit skattebefriad för räntan om banken hade varit hemmahörande i Storbritannien ansågs inte relevant vid bedömningen av regeln som sådan.

Halliburton

Halliburton, C-1/93. Det holländska bolaget Halliburton Services BV (Halliburton) ingick i en amerikansk koncern tillsammans med ett tyskt systerbolag. Det tyska bolaget överförde tillgångarna i ett fast driftställe i Nederländerna till Halliburton. I det fasta driftstället ingick fast egendom för vilken förvärvaren var skattskyldig till stämpelskatt i Nederländerna. Enligt holländsk rätt medgavs emellertid skattebefrielse under förutsättning att de båda bolagen varit holländska. Nederländernas uppfattning var att det

inte rörde sig om ett diskrimineringsfall eftersom det formella skattesubjektet för stämpelskatten var det holländska och inte det tyska bolaget.

EG-domstolen ansåg i dom 1994-04-12 att otillåten diskriminering förelåg och påpekade att beskattningen kunde ha en negativ ekonomisk inverkan på försäljningsvillkoren för det tyska bolaget och detta som ett resultat av att det inte etablerat sig i form av bolag i Nederländerna.

Wielockx

Wielockx, C-80/94. G.H.E.J. Wielockx var belgisk medborgare och bosatt i Belgien men praktiserade som sjukgymnast och uppbar all sin inkomst i Nederländerna. Han betraktades där som begränsat skattskyldig och nekades avdrag för avsättning till pensionsreserv i Nederländerna med motiveringen att beskattning vid upplösningen av reserven på grund av det holländsk-belgiska skatteavtalet skulle komma att ske i Wielockx hemviststat Belgien.

EG-domstolen fann i dom 1995-08-11 att otillåten diskriminering förelåg och ansåg att argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte rättfärdigade diskrimineringen. Förhållandet mellan avdragsrätt för kostnad och beskattning av intäkt kunde visserligen inte upprätthållas mot en och samma person på nationell nivå men däremot för de två staterna gemensamt genom den inbyggda reciprocitet som skatteavtal mellan två eller flera länder bygger på.

Asscher

Asscher, C-107/94. P.H. Asscher var medborgare i Nederländerna men bosatt i Belgien. Han bedrev verksamhet som egenföretagare i båda staterna. Härigenom ansågs gemenskapsrätten vara tillämplig vid en uppkommen skattefråga i Nederländerna, eftersom frågan inte kunde anses vara begränsad till rent interna förhållanden i det landet. I Nederländerna tillämpades två skatteskalor inom ett visst inkomstskikt, en för bosatta och med dessa likställda och en för icke-bosatta. För den senare kategorin gällde en förhöjd skattesats från 13 till 25 procent mot att dessa inte, såsom bosatta, erlade sociala avgifter på 22 procent. Avsikten med den högre skattesatsen var också att kompensera för en progressiv beskattning som personer med begränsad skattskyldighet i Nederländerna kunde undgå.

EG-domstolen konstaterade i dom 1996-06-27 att Asscher inte kunde undgå progressiv beskattning i hemviststaten Belgien och att han därför i detta avseende befann sig i en jämförbar situation med en i Nederländerna bosatt person. Domstolen ansåg det inte godtagbart att Asscher särbehandlades för att han inte var tvungen att betala sociala avgifter i Nederländerna. Vid en prövning huruvida skattesystemets inre sammanhang kunde motivera

denna skillnad i behandling fann domstolen att det inte fanns något samband mellan de olika skattesatserna och det sociala skydd personerna var tillförsäkrade samt att regleringen i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 saknar betydelse.

Futura och Singer

Futura och Singer, C-250/95. Det franska bolaget Futura Participations SA (Futura) innehade filialen Singer i Luxemburg. Såsom ej hemmahörande i Luxemburg kunde tidigare års förluster dras av mot årets vinst om förlusterna var hänförliga till inkomst i Luxemburg och att räkenskaper hölls i landet. Genom att inte uppfylla sistnämnda krav beskattades Singer schablonmässigt på en andel av Futuras totala inkomst och fick inte utnyttja tidigare års underskott.

EG-domstolen ansåg i dom 1997-05-15 att det första villkoret i enlighet med territorialitetsprincipen inte innefattade någon öppen eller dold diskriminering eftersom det finns ett ekonomiskt samband mellan beskattning av affärsverksamhet i en stat och därtill hänförliga förluster. När det gällde det andra villkoret ansåg domstolen däremot att ett formellt krav att hålla separat bokföring i Luxemburg medförde en belastning som inte kunde godtas för att upprätthålla en effektiv skattekontroll men att företaget likväl måste kunna visa att förlusten var hänförlig till källstaten.

ICI

ICI, C-264/96. Det brittiska bolaget Imperial Chemical Industries plc (ICI) ingick i ett konsortium som ägde ett brittiskt holdingbolag med ett antal verksamma dotterbolag både i och utanför Storbritannien. ICI yrkade avdrag för förlust hos ett av dessa brittiska dotterbolag. Bolagets yrkande avslogs med motiveringen att merparten av dotterbolagen till holdingbolaget inte hade säte i Förenade kungariket. Storbritannien förklarade sin inställning med att det inte var möjligt för den brittiska skattemyndigheten att kompensera en skattelättnad till följd av en förlust i ett brittiskt dotterbolag genom att beskatta vinsterna i dotterbolag som är etablerade utanför Förenade kungariket.

EG-domstolen påpekade i dom 1998-07-16 att även om bestämmelserna om etableringsfrihet i första hand syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör de samtidigt förbud mot att ursprungsstaten hindrar dess medborgare eller bolag från att etablera sig i en annan medlemsstat. I sak ansåg domstolen att den differentierade skattemässiga behandlingen var diskriminerande och att risken för minskade skatteintäkter inte kunde motiveras av att säkerställa ett enhetligt nationellt skattesystem eftersom det inte förelåg något direkt samband mellan avdrag för förluster i nationella dotterbolag och beskattningen av

vinster i utländska dotterbolag.

Centros

Centros Ltd, C-212/97. Centros Ltd som registrerats i England som ett ”private limited company” med ett aktiekapital på £ 100, ansökte om att få registrera en filial i Danmark. Danska myndigheter nekade att registrera filialen med motiveringen att Centros Ltd inte bedrev någon verksamhet förutom den som skulle bedrivas i Danmark. Centros Ltd hade, enligt de danska myndigheterna, bildats endast för att undkomma att tillskjuta det aktiekapital som då krävdes för ett motsvarande danskt företag, 200.000 danska kronor.

EG-domstolen tog i dom 1999-03-09 upp frågan om den danska inställningen stod i strid med etableringsrätten. Domstolen uttalade att en medlemsstat i och för sig har rätt att förhindra dess medborgare att på ett otillbörligt sätt undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda sig av de möjligheter som ges i fördraget, men att det i detta fall inte fanns skäl att godta en avvikelse från den grundläggande etableringsfriheten.

Compagnie de Saint-Gobain

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, C-307/97. Det franska bolaget Saint-Gobain SA, innehade ett fast driftställe i Tyskland, till vilket var knutet andelar i underliggande bolag både i och utanför Tyskland. I tysk skattelagstiftning fanns regler om skatteintegration och resultatet i s.k. dominerade företag kunde redovisas i ett dominerande. Detta gällde även fasta driftställen och utdelningar från underliggande bolag togs i det aktuella fallet upp i driftstället. Tyska bolag kunde erhålla internationella koncernförmåner i form av skattebefrielse för utdelning och indirekt avräkning, vilket inte var fallet för fasta driftställen. Den tyska regeringen framhöll att situationen för obegränsat respektive begränsat skattskyldiga objektivt sett skiljer sig från varandra och att fasta driftställen t.ex. har en fördel jämfört med inhemska dotterbolag vid överföring av vinster till utländska huvud- eller moderbolag. Vidare hävdade Tyskland att bilaterala skatteavtal med tredje land inte omfattades av gemenskapens behörighetsområde.

EG-domstolen fann i dom 1999-09-21 att den aktuella särbehandlingen stred mot friheten att välja lämplig juridisk form för verksamhet i annan medlemsstat och att den inte kunde försvaras eftersom möjligheten att i Tyskland beskatta utdelning var jämförbar i de båda situationerna. Vidare uttalade domstolen att skillnaden i behandling i skattehänseende inte kan motiveras av andra fördelar som filialer påstås ha och som skulle uppväga nackdelarna av de nekade skatteförmånerna. Även om det antas att sådana fördelar finns, kan de, enligt domstolen, inte motivera att skyldigheten att tillämpa principen om nationell behandling åsidosätts. Slutligen fann domstolen att medlemsstat i skatteavtal

med tredje stat ska bevilja fasta driftställen förmåner under samma förutsättningar som gäller för inhemska bolag.

Baars

Baars, C-251/98. C. Baars var bosatt i Nederländerna och ägde 100 procent av aktierna i ett irländskt bolag. Därmed utgick förmögenhetsskatt, vilket inte hade varit fallet om aktieinnehavet rört ett bolag som var etablerat i Nederländerna. Baars överklagade skattemyndighetens beslut och menade att det stred mot både etableringsfriheten och förbudet mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna.

EG-domstolen konstaterade i dom 2000-04-13 att nämnda situation stred mot etableringsfriheten. En dylik förmögenhetsskatteregel försvårar för en bosatt i en medlemsstat att etablera sig i en annan medlemsstat. Nederländska skattemyndigheten menade att regeln trots allt kunde rättfärdigas för att behålla kongruensen i det nederländska skattesystemet, eftersom den hade till syfte att lindra den dubbelbeskattning som uppstår då ett bolag i Nederländerna erlägger bolagsskatt samtidigt som aktieägaren betalar förmögenhetsskatt p.g.a. värdet på bolaget. I förevarande fall var bolaget endast skattskyldigt i Irland och det fanns därmed ingen dubbelbeskattning att kompensera.

Domstolen uttalade särskilt att det i detta fall inte var fråga om ett direkt samband mellan skattelättnad och beskattning. I stället handlade det om två olika skatter som belastade två olika skattesubjekt och frågan om bolagets beskattning ansågs sakna betydelse vad gällde förmögenhetsbeskattningen för aktieägaren.

AMID

Algemene Maatschappi voor Investering en Dienstverlening NV (AMID), C-141/99. Det belgiska bolaget AMID innehade en filial i Luxemburg. Enligt skatteavtal mellan Belgien och Luxemburg undantogs resultatet från filialen i Luxemburg från beskattning i Belgien (exemptavtal). Det belgiska bolaget redovisade ett år en förlust i Belgien men en vinst för filialen i Luxemburg. Året därpå redovisades en vinst i Belgien. AMID yrkade då kvittning av denna vinst mot förlusten året innan. Den belgiska lagstiftningen medgav inte kvittning av förlust mot senare års vinst i detta fall eftersom förlusten det första året skulle ha kvittats mot vinsten samma år i filialen. Detta var dock inte möjligt eftersom vinsten i filialen, enligt skatteavtalet, inte skulle beskattas i Belgien. Inte heller medgavs avdrag för förlusten mot vinsten i filialen enligt luxemburgsk lagstiftning.

EG-domstolen konstaterade i dom 2000-12-14 att den belgiska lagstiftningen medförde att ett belgiskt bolag med filial i utlandet kunde komma i sämre läge än ett belgiskt bolag med motsvarande verksamhet inom Belgien, eftersom det i det senare

fallet kunde ske en kvittning mellan vinst och förlust. En dylik kvittning kunde dock inte ske i förevarande fall, vilket stred mot etableringsfriheten.

Metallgesellschaft/ Hoechst

Metallgesellschaft Ltd m.fl., Hoechst AG och Hoechst Ltd, C-397/98 och C-410/98. Metallgesellschaft Ltd hade lämnat utdelning till sitt moderbolag i Tyskland. Metallgesellschaft var då, enligt brittisk rätt, skyldigt att erlägga en särskild bolagsskatt i förtid. Denna skatt kunde sedan avräknas mot den allmänna bolagsskatt som senare skulle erläggas i Storbritannien. Den särskilda förtida bolagsskatten hade Metallgesellschaft inte varit tvungna att erlägga om moderbolaget hade haft hemvist i Storbritannien. På detta sätt drabbades bolaget likviditetsmässigt jämfört med en brittisk koncern i samma situation och bolaget menade att det därmed stred mot etableringsfriheten.

EG-domstolen godtog i dom 2001-03-08 inte ”skattesystemets inre sammanhang” som en rättfärdigande grund av det skälet att det inte fanns ett direkt samband mellan det engelska dotterbolagets särskilda bolagsskatt och det i Storbritannien ej skattskyldiga tyska moderbolagets negativa särbehandling. Därmed stred den särskilda bolagsskatten mot artikel 43 EG. Domstolen bedömde att dotterbolaget även hade rätt till ränta på det belopp som felaktigt tagits ut på grund av den särskilda bolagsskatten trots att föreskrift om ränta i förevarande fall saknades i den engelska lagstiftningen.

Lankhorst-Hohorst

Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/00. Lankhorst-Hohorst GmbH (bolaget), ett tyskt dotterdotterbolag till Lankhorst Taselaar BV i Nederländerna, uppvisade förluster som inte täcktes av det egna kapitalet. Moderbolaget gav det tyska bolaget ett lån, som var förenat med en garanti om eftergift av kravet på återbetalning under vissa villkor. På grund av tyska regler mot underkapitalisering beskattades räntan på lånet som förtäckt utdelning eftersom det främmande kapitalet var mer än tre gånger så stort som bolagskapitalet. Reglerna var kopplade till rätten till s.k. skattekredit, vilken inte omfattade bolag som ägdes från utlandet och inte heller inhemska subjekt som var befriade från bolagsskatt, bl.a. tyska offentligrättsliga personer och allmännyttiga institutioner. Tyska regeringen framhöll att reglerna mot underkapitalisering även gällde om tyska moderbolag ställde ut motsvarande garantier. Vidare var reglerna inte tillämpliga om ett bolag skulle ha kunnat erhålla lån på samma villkor från en tredje man. Skattesystemens kongruens har i artikel 9 i OECD:s modellavtal lösts så att vinster ska återföras till beskattning när avtal ingåtts under icke marknadsmässiga villkor mellan bolag med intressegemenskap.

EG-domstolen förklarade i dom 2002-12-12 att de tyska reglerna

stred mot etableringsfriheten. Vid prövningen befanns moderbolaget, som utövade ekonomisk verksamhet i vinstsyfte och var skyldigt att betala bolagsskatt, inte vara i en jämförbar situation med de tyska juridiska personer som var befriade från bolagsskatt. Det konstaterades att en särbehandling förelåg såtillvida att reglerna mot utländska ägare gällde oberoende av om garanti ställts ut. Domstolen avfärdade argumentet om skattesystemens kongruens och ansåg att ett sådant direkt samband som i Bachmann-målet inte förelåg i ett fall då ett dotterbolag till ett utländskt moderbolag missgynnas skattemässigt utan att få kompensation på annat sätt. Slutligen ansågs reglerna inte ha till syfte att motverka rent konstlade transaktioner och att risken för skatteflykt inte hade visats föreligga i målet.

X AB och Y AB, ”Koncernbidragsfallet”

Av RÅ 1993 ref. 91 II framgår att det vid tolkning av skatteavtals diskrimineringsbestämmelser inte finns utrymme att tillämpa två eller flera avtal samtidigt eftersom bestämmelserna i varje avtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalsslutande staterna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart. I ett senare förhandsbeskedsärende om tillämpligheten av den s.k. fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL har fråga uppkommit om gemenskapsrättens regler på området möjliggör koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett annat svenskt koncernbolag som det tillsammans med dotterbolag i Nederländerna och Tyskland till fullo äger. RR begärde förhandsavgörande.

EG-domstolen har i dom 1999-11-18 *(X AB och Y AB, mål nr C-200/98)* förklarat att det strider mot etableringsfriheten att inte ge samma skattelättnader oavsett om ägandet är fördelat på bolag i en eller flera andra medlemsstater med vilka Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul.

RR har i RÅ 2000 ref. 17 följt EG-domstolens utslag och fastslog att koncernbidrag kunde ges med avdragsrätt i förevarande fall.

Numera stadgas i 35 kap. 2 a § IL att ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt kvalificerat subjekt och som är hemmahörande inom EES ska behandlas som ett svenskt företag under vissa förutsättningar.

Schablonbeskattning av utländska skadeförsäkringsföretag

I ett förhandsbeskedsärende var frågan om den särskilda schablonbeskattningen enligt dåvarande 2 § 6 mom. 12 st. SIL avseende utländska skadeförsäkringsföretag som bedrev verksamhet från fast driftställe i Sverige var diskriminerande.

RR har i dom RÅ 1999 ref. 58 funnit att redan medborgarskapsregeln i tillämpligt skatteavtal medför att sökandebolaget har rätt att för sin verksamhet i Sverige bli beskattad enligt samma regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag. Vid sådant

förhållande saknade RR anledning att gå in på frågan om den svenska schablonbeskattningen också stod i strid mot diskrimineringsförbud i gemenskapsrätten.

Löne- och alternativreglerna i 3:12-lagstiftningen

A och B ingick i en familj som ägde samtliga andelar i ett danskt bolag med dotterföretag i olika länder. De frågor som ställdes var om A och B kunde utnyttja alternativregeln i 43 kap. 18 § IL vid beräkningen av kapitalunderlaget och om A och B kunde beakta löner i de utländska bolagen vid beräkningen av löneunderlaget enligt 43 kap. 12 § IL.

SRN besvarade frågorna nekande, dvs. alternativregeln kunde inte utnyttjas vad gäller utländska företag och löneregeln kunde inte utnyttjas eftersom löneutbetalningarna inte utgjorde underlag för svenska arbetsgivaravgifter.

RR kom i RÅ 2000 ref. 47 till samma slutsats som SRN avseende de svenska interna reglerna. Däremot fann RR att de aktuella reglerna var diskriminerande enligt EG-rätten. De ansågs strida mot reglerna om etableringsfrihet i EG-fördraget. Något förhandsavgörande inhämtades inte från EG-domstolen. Jämför RÅ 2000 ref. 38.

Förhandsbesked X och Y, tillskott av kapitalvinstbehandlad egendom

X och Y, C-436/00. X och Y avsåg att överlåta aktier i ett bolag till underpris till en utländsk juridisk person som de också ägde andel i (typfall A). Alternativt skulle aktierna överlåtas till ett annat svenskt bolag som ägdes av en utländsk juridisk person i Belgien, vilken X och Y ägde andel i (typfall B). Av 53 kap. IL framgår att X och Y inte kunde medges uppskov med beskattningen av övervärdet vid överlåtelsen i de angivna fallen, något som däremot var möjligt vid försäljning till ett svenskt bolag utan utländska ägarintressen.

EG-domstolen förklarade i dom 2002-11-21 att den svenska regleringen strider mot både artiklarna 43 och 56 EG. I typfall A ansåg domstolen att X och Y diskrimineras medan det i fall B är den utländska juridiska personen som diskrimineras. Den svenska regeringen framhöll bl.a. nödvändigheten av att säkerställa kongruensen inom skattesystemet (se Bachmann-målet) samt risken för skatteflykt och skattekontrollens effektivitet som rättfärdigande grunder. Domstolen fann, likhet med fallet Wielockx, att kongruensen inom skattesystemet på det nationella planet motsvarade den reciprocitet som medlemsstaterna tillförsäkrat varandra genom gällande skatteavtal. I vart fall ansågs kongruensen kunna säkerställas med mindre ingripande medel, såsom krav på ställande av säkerhet eller andra garantier för skattens betalning vid utflyttning från landet. Vidare konstaterade domstolen att bestämmelserna är generellt utformade, inte möjliggör en prövning i det enskilda fallet och att syf-

tet med bestämmelserna att hindra skatteflykt inte uppnås om överlåtelsen sker före en utflyttning från landet.

RR fann i RÅ 2002 not. 210 i enlighet med EG-domstolens förhandsavgörande att det inte var förenligt med gemenskapsrätten att utestänga X och Y från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på de aktuella aktierna.

Bosal Holding

Bosal Holding, C-169/01. Bosal Holding BV bedrev verksamhet avseende finansiering, licenser och royalties. Bolaget var hemmahörande och skattskyldigt till bolagsskatt i Nederländerna. Bolaget hade kostnader för finansiering av bolag i nio andra medlemsstater och yrkade avdrag för dessa kostnader. Yrkandet avslogs med hänvisning till lagen om bolagsbeskattning, enligt vilken endast sådana kostnader är avdragsgilla som indirekt är hänförliga till en inkomst som ska beskattas i Nederländerna (s.k. koncernfördel). Innebörden av lagstiftningen är att avdragsrätten för finansiering av dotterbolag är begränsad till holländska dotterbolag och dotterbolag i andra medlemsstater som har fast driftställe i Nederländerna.

EG-domstolen uttalade i dom 2003-09-18 att den allmänna rätt för medlemsstat, som följer av artikel 4.2 i moder-dotterbolagsdirektivet, att vägra avdrag för kostnader avseende innehav i dotterbolag måste stå i överensstämmelse med de grundläggande bestämmelserna i fördraget, i detta fall etableringsfriheten. Domstolen fann att den ifrågavarande avdragsbegränsningen utgör ett hinder för bildande av dotterbolag i andra medlemsstater, eftersom sådana dotterbolag normalt inte genererar några skattepliktiga inkomster i Nederländerna. Ett framfört argument om nödvändigheten att bevara kongruensen i skattesystemet avfärdades då det saknas ett direkt samband vid beskattningen av två självständiga skattesubjekt. Inkomster hos dotterbolag kan inte beskattas hos ett moderbolag oavsett om inkomsterna härrör från dotterbolag som är skattskyldiga i Nederländerna eller från andra dotterbolag.

Frihet att tillhandahålla tjänster

Artikel 49:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen gradvis avvecklas under övergångstiden för medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan stat inom gemenskapen än mottagaren av tjänsten.

Rådet får med kvalificerad majoritet på förslag från kommissionen besluta att bestämmelserna i detta kapitel skall tillämpas även på medborgare i tredje land som tillhandahåller tjänster och som har etablerat sig inom gemenskapen.

Artikel 50:

Som "tjänster" i detta fördrags mening skall anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer.

Med tjänster skall särskilt avses verksamhet

a) av industriell natur,

b) av kommersiell natur,

c) inom hantverk,

d) inom fria yrken.

Utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet om etableringsrätt får den som tillhandahåller en tjänst tillfälligt utöva sin verksamhet i det land där tjänsten tillhandahålls på samma villkor som landet uppställer för sina egna medborgare.

Artikel 55:

Bestämmelserna i artiklarna 45-48 skall tillämpas på de sakområden som regleras i detta kapitel.

Safir

Safir, C-118/96. J. Safir var bosatt i Sverige och hade tecknat en kapitalförsäkring i Skandia Life, ett brittiskt försäkringsbolag. Enligt en tidigare ordning utgick särskild skatt på premiebetalningar avseende utländska försäkringar. Skatten var avsedd att skapa neutralitet mellan beskattningen av svenska och utländska försäkringsföretag och den kunde sättas ned om det utländska försäkringsföretaget visades vara jämförligt beskattat med ett svenskt. Skatten utgjorde också en kompensation för det skattebortfall som skulle uppstå om skatt inte togs ut på sparande i utländska kapitalförsäkringar.

EG-domstolen uttalade i dom 1998-04-28 att de skyldigheter som åvilade en försäkringstagare av en utländsk försäkring i form av bl.a. registrering och betalning av skatten, uppgiftslämnande om det utländska företagets skattesituation och osäkerhet hur denna påverkade den svenska skatten kunde leda till att en försäkringstagare avhöll sig från att teckna försäkringar i utländska försäkringsbolag och skapade även hinder för sådana bolag att tillhandahålla sina tjänster på den svenska marknaden. Domstolen fann att premieskatten medförde inte godtagbara objektiva restriktioner med avseende på friheten att tillhandahålla tjänster och angav andra tänkbara system för att kompensera ett skattebortfall, exempelvis ett system med en schablonmässigt beräknad skatt på avkastningen av livförsäkringskapitalet, vilken kunde utgå på samma sätt på samtliga försäkringar oavsett om de var tecknade i ett inhemskt eller utländskt bolag.

Numera tas avkastningsskatt ut på utländska livförsäkringar, se avsnitt 2.5.2.6.

Danner

Danner, C-136/00. R.D. Danner, medborgare i Tyskland och Finland, hade under sin bosättningstid i Tyskland tecknat frivilliga pensionsförsäkringar i tyska försäkringsbolag. Efter att ha

flyttat till Finland fortsatte Danner att fullfölja sina tyska pensionsförsäkringar och yrkade avdrag för premierna vid sin inkomsttaxering i Finland. Den finska skattemyndigheten begränsade avdraget jämfört med om pensionsförsäkringarna hade
tecknats i ett finskt försäkringsbolag.

EG-domstolen fann i dom 2002-10-03 att den finska regleringen avvek från den kongruens i skattesystemet som gällde enligt den belgiska lagstiftningen i Bachmann-målet, såtillvida att den begränsning av avdragsrätten för premier som betalas för pensionsförsäkring som meddelas i annan medlemsstat inte följdes av ett undantag från skatteplikt för utfallande pensionsbelopp. Den finska lagstiftningen, som i detta avseende behandlade utländska pensionsförsäkringar mindre förmånligt än motsvarande finska försäkringar, ansågs försvåra tjänsteutbyte mellan medlemsstater, vilket är oförenligt med artikel 49 EG.

Skandia och Ramstedt

Skandia och Ramstedt, C-422/01. Försäkringsaktiebolaget Skandia avsåg att teckna en tjänstepensionsförsäkring för en av sina anställda, O. Ramstedt, i ett danskt, ett tyskt och ett brittiskt livförsäkringsbolag. Härigenom skulle försäkringen klassificeras som K- och inte P-försäkring och arbetsgivaren inte få avdrag för de löpande premiebetalningarna utan först allteftersom pensionen faktiskt faller ut. I ett förhandsbesked fann SRN att de svenska reglerna inte innefattade någon enligt gemenskapsrätten otillåten diskriminering. RR konstaterade i sin begäran om förhandsavgörande att K-försäkringar inte alltid missgynnas inkomstskattemässigt i förhållande till P-försäkringar men vitsordade att så kan vara fallet.

EG-domstolen fann i dom 2003-06-26 att den ekonomiska olägenhet som en senareläggning av avdragsrätten innebär kan avskräcka dels svenska arbetsgivare från att teckna tjänstepensionsförsäkring hos bolag som är etablerade i en annan medlemsstat, dels dessa bolag från att tillhandahålla sina tjänster på den svenska marknaden. Som rättfärdigande grunder åberopades för det första kongruensen inom skattesystemet genom att fördelar och olägenheter i realiteten enbart berör den anställde trots att avdrag och beskattning rent formellt inte sker hos en och samma person. Domstolen godtog inte detta argument och pekade på det faktum att arbetsgivare behandlas olika beroende på var de tecknar försäkring. I andra hand framhölls att det i dagsläget saknas effektiva medel i gemenskapsrätten för att inhämta den information som är nödvändig för denna typ av kontroller. Domstolen påminde om handräckningsdirektivet och framhöll att skattemyndigheten kan ställa krav på bevisning från

den skattskyldige, åtgärder som i mindre omfattning begränsar friheten att tillhandahålla tjänster. Slutligen försvarades systemet av nödvändigheten att bibehålla skatteunderlaget och konkurrensneutraliteten mellan olika former av tryggande av pensionsutfästelser, argument som avfärdades av domstolen.

Ds 2003:65

Regeringen har för avsikt att reformera beskattningen av livförsäkringar (Ds 2003:65). Förslaget innebär att de olikheter som i dag finns i behandlingen av livförsäkringar utomlands jämfört med sådana som är meddelade i Sverige slopas. Skattskyldigheten till avkastningsskatt, som i dag gäller för svenska försäkringsföretag, flyttas enligt förslaget till försäkringstagarna. När det gäller inkomstskatten finns två alternativa lösningar, antingen att etableringskravet behålls med rätt till avdrag för utländska försäkringar som uppfyller vissa kvalitativa och kvantitativa villkor eller att etableringskravet slopas om försäkringen meddelas inom EES-området och försäkringsgivaren åtar sig att lämna kontrolluppgifter. Det föreslås även att försäkringar som skulle vara P-försäkringar, om de hade meddelats i en försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige, undantas från skattskyldighet till förmögenhetsskatt, om verksamheten bedrivs här av en EES-försäkringsgivare. Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2004.

Lindman

Lindman, C-42/02. D. E. Lindman var medborgare och bosatt i Finland. Hon hade under vistelse i Sverige deltagit i AB Svenska Spels lotteri och vunnit 1 milj. kr. Enligt den finländska lagstiftningen erlägger anordnare av finska lotterier särskild lotteriskatt. I gengäld utgör vinster från finskt lotteri inte skattepliktig inkomst, vilket däremot är fallet vid deltagande i utländskt lotteri.

EG-domstolen fann i dom 2003-11-13 att skillnaden i behandlingen vid inkomstbeskattningen strider mot artikel 49 EG. Den finska regeringen hävdade att lagstiftningen kunde rättfärdigas av sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som förebyggande av missbruk och bedrägeri, minskning av sociala problem som orsakas av spelande, bekostandet av allmännyttiga aktiviteter och upprätthållande av rättssäkerheten. Domstolen framhöll att en begränsande åtgärd som en medlemsstat vidtar ska åtföljas av en bedömning av lämpligheten och proportionaliteten av åtgärden. Någon statistik eller något annat som påvisar att riskerna som är förknippade med lotteri är allvarliga eller att det finns ett särskilt samband mellan sådana risker och medborgarnas i den berörda medlemsstaten deltagande i lotterier som anordnas i andra medlemsstater hade inte framförts.

Den finska regleringen motsvarar reglerna i 42 kap. 25 § IL.

Regeringen har därför aviserat ändrade regler när det gäller kapitalbekattningen av vinster i utländska lotterier.

Fri rörlighet för kapital

Artikel 56:

1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

2. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

Artikel 58:

1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

2. Bestämmelserna i detta kapitel skall inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med detta fördrag.

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.

Verkooijen

Verkooijen, C-35/98. B.G.M. Verkooijen, som var bosatt i Nederländerna, erhöll utdelning från ett företag med säte i Belgien. Utdelningen beskattades i sin helhet i Nederländerna. Hade Verkooijen erhållit utdelning från ett företag med säte i Nederländerna hade en viss del av utdelningen undantagits från beskattning. Frågan, om det var diskriminerande enligt EG-rätten att behandla utdelning på olika sätt, beroende på om utdelningen kom från ett nederländskt företag eller från ett företag i en annan medlemsstat, hänsköts till EG-domstolen. Vid tidpunkten då frågan uppkom, före ikraftträdandet av det s.k. Maastrichtfördraget, reglerades den fria rörligheten för kapital genom artikel 67 och det s.k. kapitalliberaliseringsdirektivet, 88/361/EEG. Detta direktiv har i EG-domarna C-358/93 och C-416/93 Bordessa m.fl. ansetts ha s.k. direkt effekt.

EG-domstolen konstaterade i dom 2000-06-06 att utdelning från ett belgiskt företag till en person bosatt i Nederländerna omfattades av begreppet ”kapitalrörelse” enligt ovanstående direktiv. Detta innebar också att den olikbehandling som skedde beroende på om utdelningen kom från ett inhemskt eller ett utländskt

företag var en restriktion mot fria kapitalrörelser.

Som rättfärdigande grund för att medge ett visst skattefritt utdelningsbelopp till personer som erhåller utdelning från ett nederländskt företag angav den nederländska regeringen bl.a. att det var för att lindra den ekonomiska dubbelbeskattning som uppstår i Nederländerna då både bolaget och den utdelningsberättigade beskattas. Dessutom hänvisade den nederländska regeringen till kongruensen i skattesystemet.

Dessa argument godtogs dock ej av EG-domstolen. Vad beträffar kongruensen i skattesystemet har de godtagits då det varit fråga om ett direkt samband för samma skattskyldiga person. I detta fall berörs två olika skattskyldiga och två olika skatter.

Förhandsbesked, fåmansföretags-reglerna

A innehade aktier i ett finskt företag. Fråga var om A, vid beräkningen av sitt löneunderlag enligt 43 kap. 12 § IL, kunde tillgodoräkna sig löner i det finska företaget och dess dotterbolag i utlandet som inte utgjorde underlag för svenska arbetsgivaravgifter.

SRN fann att detta inte var möjligt enligt den aktuella lagtexten och ansåg inte heller att regeln var diskriminerande enligt EG-rätten.

RR menade dock i RÅ 2000 ref. 38, att regleringen får anses strida mot artikel 56 EG. Att det i detta fall stred mot artikel 56 och inte artikel 43 (jämför RÅ 2000 ref. 47) berodde enligt RR på att de uppgifter som lämnats i målet inte gav vid handen att A:s engagemang i de aktuella företagen var att anse som en etablering enligt artikel 43. Några rättfärdigande grunder för regleringen ansågs inte heller föreligga. RR inhämtade inte förhandsavgörande från EG-domstolen.

SRN har i ett förhandsbesked 2003-02-19 (SKV:s rättsfallsprotokoll 2003/8) funnit att även ersättningar i en filial i tredje land får beaktas vid beräkning av löneunderlaget. Detta mot bakgrund av att artikel 56.1 EG förbjuder alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land. Skatteavtalet mellan Sverige och det tredje landet innehöll en artikel om informationsutbyte. Därmed ansågs en rimlig kontrollnivå kunna upprätthållas. Förhandsbeskedet har överklagats av SKV.

Förhandsbesked, lex ASEA

I en ansökan om förhandsbesked frågade P om han var befriad från statlig inkomstskatt avseende värdet av de aktier som skulle delas ut. Moderbolag i den koncern som delade ut aktierna var ett brittiskt bolag. Enligt de dåvarande lex ASEA-reglerna krävdes för skattefrihet att moderbolaget i den utdelande koncernen var svenskt.

SRN ansåg visserligen att den svenska regeln stred mot artikel 56, men att undantaget i artikel 58 punkt 1. a) var tillämpligt i förevarande fall.

Genom RÅ 2000 ref. 40 fastslog RR att villkoret att moderbolaget skulle vara svenskt stred mot artikel 56. Undantagen i artikel 58 ansågs inte heller tillämpliga. Vidare saknades det skäl, enligt RR, att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Reglerna har ändrats så att moderbolaget kan vara ett utländskt bolag som hör hemma inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte (42 kap. 16 a § IL).

I ett förhandsbesked den 19 februari 2003 (SKV:s rättsfallsprotokoll 2003/9) fann SRN att utdelning av andelar från ett schweiziskt bolag omfattades av lex ASEA-reglerna trots att Schweiz inte tillhör EES och trots att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz inte innehåller någon artikel om informationsutbyte. Bestämmelsen i 42 kap. 16 a § IL ansågs strida mot EG-rättens bestämmelser om förbud mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land. Förhandsbeskedet har överklagats av SKV.

9.8.2 Andra rättsakter

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)
Prop. 1994/95:91, SkU 11, SFS 1994:1853, upphävd genom SFS 1999:1230, numera i 5 kap. 2 § IL (SFS 1999:1229)

Moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG,KOM (2003) 462 slutl
Prop. 1994/95:52, SkU10, SFS 1994:1863, senast ändrad SFS 2003:1086

Fusionsdirektivet 90/434/EEG, KOM (2003) 613 slutlig
SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, SkU10, SFS 1994:1854, senast ändrad SFS 2003:224

Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget
Ds 2000:28, prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341, ändringar bl.a. genom SFS 2001:908

Skiljemannakonventionen 90/436/EEG
Prop. 1998/99:118, SkU 6, prop. 2002/03:127, SkU 4 SFS 2003:760

Sparandedirektivet 2003/48/EG
Prop. 2003/04:24, SkU14, SFS 2003:1130

Ränte-royaltydirektivet 2003/49/EG, KOM (2003) 841 slutlig
Fi 2003/6617

Europabolag (SE), Ds 2003:15, Fi 2004/721

Förordning EEIG

Ministerrådet introducerade 1985 genom en förordning en ny företagsform kallad *europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)* som syftar till att förverkliga den inre marknaden och underlätta gränsöverskridande samarbete mellan i första hand små och medelstora företag. En grupperings verksamhet ska primärt ha samband med och komplettera samt utveckla de deltagande företagens ekonomiska verksamhet och resultat men får inte ersätta denna. Även om en intressegruppering inte är tänkt att utöva en självständig yrkesmässig verksamhet och skapa vinst hos sig själv kan det inte uteslutas att verksamheten genererar intäkter som kan hänföras till inkomst av näringsverksamhet.

Registrering

En intressegruppering bildas genom att medlemmarna träffar ett samarbetsavtal sinsemellan och låter registrera grupperingen i den stat där den har sitt säte. I Sverige regleras sådan verksamhet genom lagen (1994:1927) om europeiska intressegrupperingar och PRV ska hålla ett särskilt EEIG-register. En gruppering med säte i Sverige är bokföringsskyldig här även om den inte driver näringsverksamhet. De regler om årsredovisning, redovisning i koncerner och revision som gäller handelsbolag är tillämpliga även på intressegrupperingar. Verksamheten ska ledas av en eller flera företagsledare, som företräder grupperingen utåt. En intressegruppering med säte i Sverige ska i vart fall ha en här bosatt bemyndigad person som på grupperingens vägnar kan ta emot delgivning. Medlemmarna är solidariskt ansvariga för grupperingens förbindelser.

De skattemässiga konsekvenserna av en intressegruppering och dess medlemmar framgår av avsnitt 3.1.1.

Europabolag

En ny förordning (2157/2001/EG) om stadga för s.k. *europabolag* (Societas Europaea) kommer att träda i kraft den 8 oktober 2004. Syftet med denna associationsform är att underlätta gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Ett europabolag kan bildas på ett antal olika sätt av redan befintliga nationella juridiska personer, t.ex. genom att publika aktiebolag som hör hemma i minst två medlemsstater fusioneras till ett europabolag alternativt bildar ett holdingbolag eller ett dotterbolag i form av ett europabolag. Vidare kan ett nationellt

aktiebolag ombildas till ett europabolag om det sedan två år har minst två dotterbolag eller en filial i en annan medlemsstat. Slutligen kan ett europabolag bilda ett annat europabolag genom att bilda ett eller flera dotterbolag. När ett europabolag har bildats ska det registreras i ett sådant register som avses i det första bolagsrättsliga direktivet (68/151/ EEG). Ett europabolag ska kunna flytta sitt säte till en annan medlemsstat utan att bolaget behöver avvecklas i den första medlemsstaten och bildas på nytt i den andra. Europabolag med säte i Sverige kommer i stor utsträckning att falla under samma regler som ett svenskt publikt aktiebolag. Detta gäller både bolags- och skatterättsliga regler och kräver en hel del ändringar i såväl EU:s företagsskattedirektiv som i medlemsstaternas interna skattelagstiftning.

I en PM om beskattning av europabolag (Fi2004/721) föreslås anpassningar i IL, KupL och AGL.

Förordningar om social trygghet

EU:s regler om social trygghet ska tillämpas i medlemsländerna. Bestämmelser härom finns främst i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen och i rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning 1408/71, se avsnitt 11.3.

Direktiv

Med hänsyn till de svårigheter att finna lösningar om enhetliga inkomstskattesystem i medlemsstaterna har arbetet under senare år, i enlighet med subsidiaritetsprincipen, fått inriktas på att undanröja gränsöverskridande hinder som är absolut nödvändiga för att förverkliga den inre marknaden. Under år 1990 antogs två direktivförslag, *moder-dotterbolagsdirektivet* och *fusionsdirektivet*.

Moder-dotterbolagsdirektivet

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moder- och dotterföretag i olika medlemsstater, det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet eller *Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (90/435/EEG)*, har tillkommit för att motverka dubbelbeskattning vid vinstutdelning från utländska dotterbolag. Direktivet utgår inte från hur det utdelande företaget beskattats utan föreskriver bl.a. att källskattefrihet ska råda om ett företag uppfyller villkoren i artikel 2 i direktivet. Artikeln har följande lydelse:

> I detta direktiv avses med "bolag i en medlemsstat" varje bolag som
> a) upprättats i någon av de bolagsformer som anges i bilaga;
> Bilagan upptar följande bolagsformer:
> bolag i belgisk rätt som kallas "société anonyme/naamloze

vennootschap", "société en commandite par actions/commanditaire vennotschap op aandelen", "société privée à responsabilité limitée/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid" och de offentligrättsliga organ som är verksamma i enlighet med privaträttslig reglering;

bolag i dansk rätt som kallas för "aktieselskab" och "anpartsselskab";

bolag i finsk rätt som kallas "osakeyhtiö/aktiebolag", "osuuskunta/andelslag", "säästöpankki/sparbank" och "vakuutusyhtiö/försäkringsbolag";

bolag i fransk rätt som kallas "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée" samt industriella och kommersiella offentligrättsliga företag;

bolag i grekisk rätt som kallas "anonume etairia";

bolag i irländsk rätt som hänförs till "public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee, bodies registered under the Industrial and Provident Societies Acts or building societies registered under the Building Societies Acts";

bolag i italiensk rätt som kallas "società per azioni", "società in accomandita per azioni", "società a responsabilità limitata", samt offentlig- och privaträttsliga subjekt som bedriver industriell och kommersiell verksamhet;

bolag i luxemburgsk rätt som kallas "société anonyme", "société en commandite par actions" och "société à responsabilité limitee";

bolag i nederländsk rätt som kallas "naamloze vennootschap" och "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid";

bolag som är bildade enligt portugisisk rätt och som hänförs till "commercial companies or civil law companies having a commercial form as well as other legal persons carrying on commercial or industrial activities";

bolag i spansk rätt som kallas "sociedad anónima", "sociedad commanditaria por acciones", "sociedad de responsabilidad limitada" och de offentligrättsliga organ som är verksamma i enlighet med privaträttslig reglering;

bolag som är bildade enligt lagstiftningen i Storbritannien och Nordirland;

bolag i svensk rätt som kallas "aktiebolag", "bankaktiebolag" och "försäkringsaktiebolag";

bolag i tysk rätt som kallas för "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" och "Bergrechtliche gewerkschaft";

bolag i österrikisk rätt som kallas "Aktiengesellschaft" och "Gesellschaft mit beschränkter Haftung".

b) enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara hemmahörande i den staten och som inte enligt avtal med en tredje stat om undvikande av dubbelbeskattning anses vara hemmahörande utanför Gemenskapen;

c) dessutom är skattskyldigt, utan möjlighet till valfrihet eller undantag, för någon av följande skatter:

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting i Belgien;
- selskabsskat i Danmark;
- yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund i Finland;
- impôt sur les sociétés i Frankrike;
- Phoros eisodematos nomikon prosopon kerdoskopikou charaktera i Grekland;
- corporation tax i Irland;
- imposta sul reddito delle persone giuridiche i Italien;
- impôt sur le revenu des collectivités i Luxemburg;
- vennootschapsbelasting i Nederländerna;
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas i Portugal;

- impuesto sobre sociedades i Spanien;
- corporation tax i Storbritannien och Nordirland;
- statlig inkomstskatt i Sverige;
- Körperschaftsteuer i Tyskland;
- Körperschaftsteuer i Österrike;

eller någon annan skatt som kan ha ersatt någon av de nämnda skatterna

Direktivet har implementerats genom 24 kap. 22 § IL och 4 § KupL, se avsnitt 3.1.8.2.

Ändring i direktivet

Kommissionen har under 2003 föreslagit ändringar i moder-dotterbolagsdirektivet**,** KOM (2003) 462 slutlig. Förslaget innebär att fler associationsformer kommer att omfattas av direktivet. För svensk del handlar det om ekonomiska föreningar, sparbanker och ömsesidiga försäkringsbolag. Vidare innehåller förslaget en reglering av fasta driftställen, underliggande dotterbolag i en ägarkedja och transparanta bolag. Ägarkravet föreslås bli reducerat från 25 till 10 procent.

Denkavit

Denkavit, C-283/94, C-291/94 och C-292/94. Medlemsstaterna har enligt artikel 3 punkt 2 i direktivet rätt att villkora skattebefrielse av att moder-dotterbolagsrelationen består en viss minsta tid, dock längst i två år. Tyskland uppfattade direktivet vid implementeringen på så sätt att medlemsstaterna ägde föreskriva att innehavstiden skulle ha uppnåtts vid utdelningstillfället.

EG-domstolen ansåg i dom 1996-10-17 att direktivet inte ska tolkas så att den stipulerade innehavstiden behöver vara uppnådd vid utdelningstillfället utan kan uppfyllas i efterhand. Det kan nämnas att medlemsstaterna har rätt att ta ut en preliminär källskatt eller kräva t.ex. bankgaranti eller annan säkerhet för den skatt som kan komma att tas ut om kravet på innehavstid senare visar sig inte bli uppfyllt. Yrkat skadestånd i målen avslogs då direktivet inte tydligt nog angav hur innehavstiden skulle beräknas.

Van der Grinten

van der Grinten, C-58/01. Océ van der Grinten NV var hemmahörande i Nederländerna och moderbolag till ett brittiskt dotterbolag från vilket utdelning erhållits. I Storbritannien tillämpades ett system för att minska ekonomisk dubbelbeskattning och som innebar att ett utdelande bolag var skyldigt att i förskott erlägga bolagsskatt (advance corporation tax, ACT) med 25 procent av utdelat belopp och som sedan kunde tillgodoräknas av enskilda brittiska aktieägare som skattetillgodohavande (skattekredit). Denna rätt tillkom, på grund av skatteavtal, även mottagare i andra länder, bl.a. Nederländerna där mottagare av utdelning från brittiska bolag var berättigade till hälften av det ordinära tillgodohavandet. I det nämnda avtalet förbehöll sig Storbritannien att ta ut skatt om högst 5 procent på

det sammanlagda beloppet av utdelning och skattetillgodohavande. Om utdelningen från ett brittiskt bolag exempelvis uppgick till 80, var skattetillgodohavandet för en brittisk enskild 20 och tillgodohavandet för ett moderbolag i Nederländerna 10. På detta belopp (80+10) utgick brittisk skatt på 5 procent, eller 4.5. Moderbolaget erhöll således 85.5. Frågor ställdes hur skatten på 5 procent skulle bedömas inom ramen för förbudet mot källskatt i moder-dotterbolagsdirektivet.

EG-domstolen gav i dom 2003-09-25 som svar på den första frågan att skatten på 5 procent i skatteavtalet utgör en källskatt som är förbjuden enligt artikel 5.1 i det nämnda direktivet såvitt den tas ut på utdelningar men inte till den del den tas ut på det skattetillgodohavande som utdelningarna ger rätt till. Denna sistnämnda del uppvisar nämligen inte samma kännetecken som en källskatt enligt direktivet, eftersom den inte belastar de vinster som delas ut av dotterbolaget. Skattetillgodohavandet är ett skatteinstrument som syftar till att undvika ekonomisk dubbelbeskattning och är inte en inkomst av värdepapper. Den partiella minskningen av skattetillgodohavandet med 5 procent påverkar inte den skattemässiga neutraliteten för gränsöverskridande utdelningar, eftersom den inte tillämpas på utdelningar och inte minskar deras värde för mottagaren.

En andra fråga rörde tolkningen av artikel 7.2 i nämnda direktiv som stadgar att direktivet inte ska påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser i syfte att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning, i synnerhet bestämmelser om skattetillgodohavande. EG-domstolen fann att artikeln ska tolkas så, att den medger att en sådan skatt som den på 5 procent tas ut, även om denna skatt utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet. Domstolen konstaterade nämligen att den ifrågavarande skatten inte fastställts till en sådan nivå att verkningarna av en minskning av ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning bortföll. Under dessa förhållanden kan skatten anses tillhöra en uppsättning avtalsgrundade bestämmelser om betalning av skattekredit till förmån för dem som mottar utdelning i syfte att minska dubbelbeskattning.

Fusionsdirektivet

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem vid sådana fsioner, uppdelningar, överföringar av tillgångar och byten av aktier som gäller bolag i mer än en medlemsstat, det s.k. fusionsdirektivet, *Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States (90/434/EEG)*, har till syfte att möjliggöra affärsmässigt

motiverade omstruktureringar inom EG utan omedelbara skattekonsekvenser. Beskattningen kan härigenom skjutas framåt i tiden till dess tillgångar lämnar den företagsgrupp som omfattas av skatteuppskovet. Detta förutsätter att skattemässig kontinuitet kan upprätthållas i den medlemsstat som har att bevilja uppskov. Sverige implementerade fusionsdirektivet genom IGOL i samband med EU-inträdet och från den 1 januari 1999 har regleringen av såväl inhemska som internationella omstruktureringar gjorts generell. Artikel 3 leden a och c i fusionsdirektivet motsvarar artikel 2 leden a och c i moder- dotterbolagsdirektivet (se ovan).

I bilaga till artikel 3 a i fusionsdirektivet ingår dock inte bolagsformen "société en commandit par actions" enligt fransk rätt.

Ändring i direktivet

Kommission har även föreslagit ändringar i fusionsdirektivet, KOM (2003) 613 slutlig. Förslaget innebär att partiella fissioner, s.k. split-offs, regleras. Vidare ska byte av säte för europabolag och europeiska kooperativa föreningar inte ge upphov till någon omedelbar beskattning av tillgångar eller skulder som förblir knutna till ett fast driftställe i utflyttningsstaten. Fler associationsformer kommer att omfattas av direktivet och kravet på innehav av en lägsta ägarandel reduceras.

Leur-Bloem

Leur-Bloem, C-28/95. A. Leur-Bloem var enda aktieägare och företagsledare för två verksamma holländska bolag. För att uppnå resultatutjämning mellan de båda bolagen skaffade hon ett holdingbolag i Nederländerna, till vilket aktierna i de rörelsedrivande bolagen överfördes genom ett aktiebyte.

Uppskov vid beskattningen i Nederländerna medgavs vid fusion genom aktiebyte om bytet gjordes "för att varaktigt samla verksamheterna i de båda bolagen i samma enhet, i finansiellt och ekonomiskt hänseende". Villkoret, som inte finns i fusionsdirektivet, har införts i Nederländerna för att motverka skatteflykt. Leur-Bloems begäran om uppskov avslogs av skatteinspektören som hävdade att villkoren för uppskov inte förelåg eftersom de två rörelsedrivande bolagen redan före aktiebytet hade samma aktieägare och företagsledare. Till saken hör att den nationelle lagstiftaren vid införlivandet av direktivets bestämmelser med nationell rätt hade beslutat att rent interna situationer skulle behandlas på samma sätt som de situationer som direktivet omfattar, detta för att bl.a. undvika att inhemska medborgare diskrimineras. En första grundläggande fråga blev om domstolen var behörig att lämna ett förhandsavgörande då aktiebytet begränsades till Nederländerna och inte bokstavligen omfattades av direktivet.

EG-domstolen ansåg i dom 1997-07-17 sig behörig att uttala sig i ärendet och anförde inledningsvis att när nationell lagstiftning anpassar rent interna transaktioner till den lösning som har valts i gemenskapsrätten, finns det ett intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från gemenskapsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt för att undvika att det i framtiden förekommer tolkningar som skiljer sig åt. I sak fann domstolen att artikel 2 d i direktivet inte kunde tolkas så långtgående som Nederländerna gav uttryck för. Vidare uttalade domstolen, i enlighet med proportionalitetsprincipen, att nationella bestämmelser, såsom de holländska, genom vilka vissa transaktioner automatiskt undantas från skattefördelar vare sig det verkligen är fråga om skatteflykt eller inte, går utöver vad som är nödvändigt för att förebygga skatteflykt. Skattemyndigheterna ska i stället företa en bedömning i det enskilda fallet och denna ska kunna underställas domstolsprövning. Vid en tolkning av begreppet "godtagbara kommersiella skäl" i artikel 11 ansåg domstolen slutligen att detta kräver mer än enbart en skattemässig förmån, såsom horisontell förlustutjämning.

Andersen og Jensen

Andersen og Jensen, C-43/00. Som ett led i ett generationsskifte skulle ett bolag överföra verksamheten till ett nybildat bolag. I samband härmed togs ett lån men endast skulden fördes över till det nybildade bolaget. Tillgången, likvida medel, skulle finnas kvar i det överlåtande bolaget. En fråga i målet var om en dylik överföring stod i överensstämmelse med fusionsdirektivets (90/434/EEG) artikel 2 c och 2 i. En ytterligare fråga var om det kunde anses att en verksamhetsgren hade överlåtits i det fallet det övertagande bolagets behov av medel skulle tillgodoses genom en driftskredit från en tredje part.

EG-domstolen konstaterade i dom 2002-01-15 att överföringen inte stod i överensstämmelse med fusionsdirektivet. För att överföringen ska omfattas av direktivet måste alla tillgångar och skulder som är hänförliga till en verksamhetsgren överföras i sin helhet. Domstolen konstaterade vidare att resultatet hade blivit detsamma om det övertagande bolaget hade tagit över lånet och sedan förvärvat det överlåtande bolagets tillgångar för ett vederlag bestående av egna aktier och det lånade kapitalet. Ett sådant övertagande skulle inte utgöra en verksamhetsöverlåtelse i direktivets mening eftersom övertagandet då delvis skulle ske mot kontant betalning.

Den andra frågan besvarades av domstolen på så sätt att begreppet verksamhetsgren i första hand ska tolkas utifrån en funktionell synvinkel om verksamheten i sig är oberoende. I andra hand ska en bedömning av oberoendekriteriet göras utifrån en ekonomisk synvinkel. En verksamhetsgren kan inte anses ha överlåtits

om det övertagande företagets ekonomi är sådan att det med största sannolikhet inte kan fortleva på egen hand.

EG:s handräckningsoch indrivningsdirektiv

För stater som ingår i EU gäller EG:s handräckningsdirektiv (77/779/EEG), se avsnitt 10.1.2.2 och indrivningsdirektiv (76/308/ E-EG) såvitt avser mervärdesskatt och punktskatter, se avsnitt 10.2.2.

Skadlig skattekonkurrens

Genom den bristande harmoniseringen på inkomstskatteområdet har stater under senare tid i allt högre utsträckning börjat använda skattesystemen som ett konkurrensmedel för att premiera utländska investeringar i den egna staten. Inom EU har år 1997 antagits ett åtgärdspaket mot skadlig skattekonkurrens för att minska de snedvridningar som fortfarande förekommer på den inre marknaden, att förhindra betydande skattebortfall och att ge skattestrukturerna en mer sysselsättningsvänlig inriktning. De områden som anses särskilt angelägna är

– företagsbeskattning,

– beskattning av inkomster från sparande, och

– frågan om källskatt på gränsöverskridande betalningar av räntor och royalties mellan företag.

På företagsbeskattningsområdet finns en särskild uppförandekod som riktar sig mot åtgärder som har eller kan få betydande inverkan på var inom EU ekonomisk verksamhet förläggs. De skatteåtgärder som avses i koden innefattar både bestämmelser i lagar eller andra författningar och administrativ praxis. Åtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå än den som normalt tillämpas i staten i fråga, anses vara potentiellt skadliga. Hänsyn bör bl.a. tas till

1. om förmånerna endast medges dem som inte är bosatta i medlemsstaten i fråga eller endast avser transaktioner med personer som inte är bosatta där, eller

2. om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget, eller

3. om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder förmånerna, eller

4. om reglerna för beräkning av vinsten från verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt allmänt vedertagna principer, särskilt de regler som godkänts av OECD, eller

5. om det inte finns några möjligheter till insyn i skatteåtgärderna, vilket inkluderar fall då lagstiftningen tillämpas mindre strikt och utan insyn på administrativ nivå.

En arbetsgrupp har tillsatts för att bedöma vilka skatteåtgärder som kan ingå i tillämpningsområdet för koden. Medlemsstaterna har åtagit sig att inte införa nya skadliga skatteåtgärder och uppmanas att avveckla sådana så fort som möjligt. Det åligger medlemsstaterna att informera varandra om gällande och planerade skatteåtgärder som kan omfattas av kodens tillämpningsområde. Arbetet består till stor del av att noggrant bedöma skatteåtgärdernas effekter på andra medlemsstater. Det ligger i sakens natur att undantag för att stödja den ekonomiska utvecklingen i bestämda regioner kommer att bedömas restriktivt. Särskild uppmärksamhet ägnas åt svårigheter i regioner i de yttersta randområdena och på minde öar, utan att helheten och enhetligheten i gemenskapens rättsordning skadas. Medlemsstaterna ska verka för att principerna får så stor spridning som möjligt utanför gemenskapen.

Arbetsgruppen har förtecknat de skatteåtgärder som bedömts som potentiellt skadliga. Medlemsstaterna har avskaffat eller modifierat sina skatteregimer i enlighet med koden. Under 2003 har det gjorts en utvärdering av om återstående och ändrade skatteregimer innehåller några skadliga inslag enligt de kriterier som satts upp under kodarbetet.

Direktiv om beskattning av sparande

Som en del av skattepaketet har tidigare direktivförslag om beskattning av räntebetalningar som enskilda personer erhåller på sparande som placerats i andra medlemsstater omarbetats. Huvudregeln är att medlemsstaterna ska lämna information till hemviststatens skattemyndighet för att effektivisera beskattningen där. Enligt *Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments* kommer Belgien, Luxemburg och Österrike att övergå till automatiskt informationsutbyte efter en övergångstid under vilken nämnda stater tillämpar ett källskatteuttag med 15 procent de första tre åren, 20 procent de tre följande åren och 35 procent därefter. Av skatteuppbörden ska 75 procent överföras till spararnas hemstater. Detta gäller från 2005 under förutsättning att bl.a. Schweiz, Andorra, Liechtenstein, Monaco och San Marino åtar sig motsvarande åtgärder.

Direktivet innebär således ett automatiskt utbyte av information mellan medlemsstaterna om räntebetalningar som möjliggör beskattning av dessa räntebetalningar i den medlemsstat där den faktiska betalningsmottagaren har sitt skatterättsliga hemvist i enlighet med de nationella lagarna i den staten. Implementeringen har medfört ett nytt stadgande i LSK (12 kap.

3 a §). I fråga om punkt 1 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna träder den ändrade lagen i kraft den 1 januari 2004. I övrigt träder ändringarna i kraft den dag regeringen bestämmer.

Direktiv om beskattning av ränta och royalty

Ett rådsdirektiv om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater har också tagits fram, *Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between parent companies and subsidiaries in different Member States (2003/49/EG).* På samma sätt som enligt moder-dotterbolagsdirektivet är syftet att undanröja källskatter på räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i olika medlemsstater.

Medlemsstaterna förutsätts implementera direktivet med verkan från den 1 januari 2004. Finansdepartementet har i en PM (Fi 2003/6617) bl.a. föreslagit att ett nytt kapitel, 6 a kap. om undantag från skattskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty och avgift, införs i IL.

Ändring i direktivet

Vidare föreslås ändring av direktivet för att säkerställa att direktivets förmåner endast omfattar ränte- och royaltybetalningar till bolag som faktiskt beskattas för dessa betalningar i den mottagande staten och att göra direktivet tillämpligt på flera typer av företagsformer, KOM (2003) 841 slutlig.

Konventionen om skiljedoms-förfarande vid internprissättning

Inom EU antogs år 1990 en konvention för undvikande av dubbelbeskattning i samband med justering av vinst i företag med intressegemenskap, *Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/436/EEG).* Konventionen utgör ett komplement till förfarandet vid ömsesidig överenskommelse enligt OECD:s modellavtal (se avsnitt 8.3.4), som inte ger företag en garanti för en faktisk lösning av en dubbelbeskattnings-situation. Konventionen gäller i femårsperioder med början år 1995. Sverige har godkänt det protokoll om ändring i konventionen, vilket innebär att konventionens giltighetstid förlängts från år 2000. Detta har skett genom lagen (2003:760) om ändring i lagen (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap. Det förutsätts att samtliga medlemsstater ratificerar konventionen för att den ska träda i kraft. Så har ännu inte skett. Enligt prop. 2002/03:127 ska konventionens bestämmelser tillämpas från år 2000 så snart förlängningen av konventionen träder i kraft.

Rådgivande kommission

De behöriga myndigheterna ska enligt konventionen inrätta en rådgivande kommission om de misslyckas med att lösa frågan om dubbelbeskattning inom en tvåårsperiod från den tidpunkt då den först blev anhängiggjord av företaget hos en av de behöriga myndigheterna. Tvåårsperioden, som kan frångås genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna efter samtycke av berört företag, ska i det fall företaget överlämnat frågan för domstols prövning i stället räknas från den tidpunkt när dom meddelats av högsta instans.

Överlämnandet av ärendet till kommissionen ska inte hindra den avtalsslutande staten från att initiera eller fortsätta med rättsliga åtgärder eller åtgärder för administrativa sanktioner i fråga om samma ärende.

Kommissionens sammansättning

Kommissionen ska förutom ordförande, bestå av två representanter (eller efter överenskommelse en representant) från respektive berörd behörig myndighet och ett jämnt antal personer från en lista med personer som nominerats av respektive avtalsslutande stat. Varje stat utser fem personer.

Yttrande inom sex månader

Kommissionen ska yttra sig om hur den aktuella dubbelbeskattningssituationen ska lösas inom sex månader efter det att frågan överlämnats till kommissionen. De behöriga myndigheterna ska besluta om att undanröja dubbelbeskattningen inom en sexmånadersperiod efter det att kommissionen lämnat sitt yttrande. Myndigheterna kan avvika från det yttrande som lämnats av kommissionen. Lyckas de inte komma överens måste de följa kommissionens yttrande.

Förlustutjämning

Bland ytterligare förslag som framförts kan nämnas ett förslag från år 1990 om *rätt till förlustutjämning inom koncerner, KOM (90) 595 slutlig.*

Ytterligare information kan erhållas via EU:s hemsida på Internet som har adress http://europa.eu.int.

10 Handräckning

Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden,
Prop. 1989/90:14, SkU17, SFS 1990:314
Prop. 1990/91:131, JuU28, SFS 1991:439
Prop. 1992/93:196, SkU28, SFS 1993:495
Prop. 1994/95:62, SkU9, SFS 1994:1654
Prop. 2002/03:49, LU17, SFS 2003:539
Prop. 2002/03:99, SkU2, SFS 2003:697
Prop. 2003/04:24, SkU14, SFS 2003:1132

Lag (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden,
ikraftträdandeförordning 1995:284
Prop. 1989/90:14, SkU17, SFS 1990:313
Prop. 2002/03:127, SkU4, SFS 2003:761

Förordning (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden,
Jfr prop. 1992/93:196, SkU28, SFS 1993:510
Jfr prop. 1992/93:198, SkU27, SFS 1993:1254
SFS 2003:946

Skattebetalningslagen (1997:483)
Prop. 1996/97:100, SkU23, SFS 1997:483
Prop. 2002/03:99, SkU2, SFS 2003:664 (18 kap. 5 §)

Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,
Prop. 2001/02:25, 36, 42, 45 och 46, SkU10, SFS 2001:1227
Prop. 2002/03:128, SkU5, SFS 2003:750 (12 kap. 1 §)

Förordning (2001:1244) om självdeklaration och kontrolluppgifter, 11 kap. ändrat genom SFS 2003:1034

SKV:s uppgift är att administrera skatter och avgifter i enlighet med gällande lagstiftning och praxis. För att kunna fullgöra denna uppgift har verket erhållit omfattande kontrollbefogenheter. Detta gäller dock i en mera begränsad omfattning på det

internationella området.

Handräckning på det internationella området bygger på internationella överenskommelser och omfattar i första hand utbyte av information för skatteutredningar, handräckning för indrivning av skatt och andra åtgärder såsom delgivning av handlingar.

10.1 Informationsutbyte med andra länders skatteförvaltningar

10.1.1 Allmänt

Skattemyndigheterna har genom skatte- och handräckningsavtalen erhållit befogenheter att för skatteutredning inhämta nödvändig information i annat land. Dessa avtal ger skattemyndigheterna möjlighet att utbyta information och därigenom att bistå varandra vid skatteutredningar. Se även Handledning för informationsutbyte med andra stater (SKV 600) och Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

10.1.2 Formella förutsättningar

10.1.2.1 Skatte- och handräckningsavtal

Skatteavtal

Sverige har tecknat skatteavtal med ett 80-tal stater. I SKV:s årliga utgåva av Skatte- och taxeringsförfattningarna finns en förteckning över gällande avtal.

De flesta skatteavtalen innehåller bestämmelser om utbyte av information som reglerar informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna. Ett undantag är avtalet med Schweiz (SFS 1987:1182 ändrad genom SFS 1992:856), som saknar en sådan bestämmelse. I ett till avtalet fogat protokoll "... företrädde den schweiziska delegationen den uppfattningen, att ändamålet med ett dubbelbeskattningsavtal vore att undvika internationell dubbelbeskattning samt att de upplysningar, som äro erforderliga för en riktig tillämpning och för förhindrande av missbruk av ett avtal, kunde utbytas redan på grund av förefintliga bestämmelser rörande förfarandet vid ömsesidig överenskommelse, genomförandet av begränsningen av i källstaten uttagna skatter på utdelning och ränta o.s.v....".

Bestämmelserna om informationsutbyte i de moderna skatteavtalen bygger i de flesta fall på artikel 26 i OECD:s modellavtal som lyder:

> 1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om alla slags skatter som påförs av de avtalsslutande staterna, eller av deras

politiska underavdelningar eller lokala myndigheter i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artikel 1 och 2. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripna domstolar och förvaltningsorgan) som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden.

2. Bestämmelserna i punkt 1 anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att:

a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;

b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;

c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).

Nordiska avtalet

Det nordiska skatteavtalet saknar bestämmelser om informationsutbyte. De nordiska staterna – Danmark, Finland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige – har i stället slutit ett multilateralt handräckningsavtal, SFS 1990:226. Detta avtal omfattar inte bara informationsutbyte utan även indrivning av skatt, delgivning av handlingar, överföring av skatt etc.

10.1.2.2 Övriga internationella avtal

Europarådsoch OECDkonventionen

Inom Europarådet och OECD har utarbetats en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Konventionen antogs i april l987 av Europarådets ministerkommitté.

Konventionen överensstämmer i stora delar med det nordiska handräckningsavtalet. Den innehåller bl.a. regler för informationsutbyte, delgivning av handlingar samt indrivning av skatt m.m. Bestämmelserna om informationsutbyte i de traditionella skatteavtalen är inte lika omfattande som de i konventionen. I konventionen regleras bl.a. möjligheten för tjänsteman från skatteförvaltningen i ett land att få närvara vid skatteutredning i annat land.

Förutom Sverige har Belgien, Danmark, Finland, Island, Nederländerna, Norge, Polen och USA tillträtt konventionen som trädde i kraft den 1 april 1995. Konventionen har dessutom signerats av Azerbaijan och Frankrike. USA har reserverat sig, dels mot reglerna om delgivning (dock inte postdelgivning), dels mot reglerna om indrivning och kommer således endast att

tillämpa reglerna om informationsutbyte. Konventionen har införlivats med svensk rätt genom lagen (1990:313) om Europarådsoch OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

EG:s handräckningsdirektiv

För stater som ingår i EU gäller EG:s handräckningsdirektiv från 1977, direktiv (EEG) 77/799 ändrat genom direktiv 2003/93/EG. Detta direktiv är mer långtgående än skatteavtalens bestämmelser om informationsutbyte. Direktivet är tillämpligt på direkta skatter, vissa punktskatter och skatt på försäkringspremier.

En medlemsstat kan begära information från behörig myndighet i de andra medlemsstaterna men endast om denna stat har uttömt möjligheterna att skaffa motsvarande information från egna källor. Den medlemsstat som får en begäran om hjälp ska å andra sidan vidta alla de åtgärder som står till buds för att inhämta den efterfrågade informationen.

Rådsförordning EG nr 1798/2003 från den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt gäller från den 1 januari 2004. Den reglerar bl.a. möjligheterna till direkt samarbete mellan skattetjänstemän inom EU.

10.1.2.3 Intern lagstiftning

Lag om ömsesidig handräckning i skatteärenden

I samband med att Sverige godkände Europarådsoch OECD-konventionen antogs lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden (LÖHS). Denna lag ersatte bl.a. lagen (1978:352) om utredning i utländskt skatteärende.

I lagen ges de yttre ramarna för hur handräckning ska ske, dels när utländsk skattemyndighet begär uppgifter från Sverige eller begär bistånd med indrivning, dels när svensk myndighet begär motsvarande uppgifter från annat land. Skatteutredning åt annat lands skatteförvaltning ska ske enligt samma grunder och principer som vid en svensk intern skatteutredning.

10.1.3 Behörig myndighet

Det administrativa systemet

Handräckning med utbyte av information och med indrivning administreras av "behörig myndighet". Med behörig myndighet avses i skatte- och handräckningsavtalen finansministern eller den myndighet till vilken uppgiften har delegerats.

Genom LÖHS har denna funktion delegerats till SKV. Av arbetsordningen framgår att det är SKV huvudkontoret (HK) som normalt fattar beslut i ärenden som rör tillämpningen av bestämmelserna om handräckning. På HK är det i första hand verksamhetsstödsavdelningen (likvidenheten) som handlägger och fattar beslut i ärenden på direkta skatters område. Ärenden

som är av principiell betydelse och där tillämpningen av avtalen kan ifrågasättas ska överlämnas till Finansdepartementet för avgörande.

Beslut rörande utomnordisk indrivning handläggs av SKV, exekutionsavdelningen på HK. När det gäller handräckning för indrivning inom Norden har behörig myndighetsfunktionen överförts till KFM i Stockholm.

SKV har således det administrativa ansvaret för att informationsutbytet med andra länders skatteförvaltningar sker i enlighet med gällande författningar och skatte- och handräckningsavtal och att det är förenligt med de principer som styr vårt förhållande till andra länders skatteförvaltningar.

SKV ska bl.a. verka för att de förpliktelser som Sverige har åtagit sig i avtalen med andra länder blir uppfyllda och att erforderliga upplysningar och bistånd lämnas. Dessutom ska beslut fattas i varje enskilt ärende där skattekontoren begär handräckning hos annat lands skatteförvaltning och i förekommande fall även avslå en sådan begäran. HK prövar om ärendet är fullständigt och om det är lämpligt att en handräckningsbegäran sänds till ifrågavarande stat. HK bevakar också att svar inkommer inom rimlig tid och att detta är fullständigt. Det inkomna svaret översänds därefter till det kontor som begärt handräckningen. Nedan (se avsnitt 10.1.5.1) beskrivs hur en handräckningsbegäran bör vara formulerad.

Ärenden om informationsutbyte som inkommer från annat land handläggs inom HK som också ser till att ärendet tillställs berört skattekontor för utredning samt att svar lämnas inom rimlig tid och är fullständigt. Ärenden av enkel beskaffenhet som inte kräver någon mera omfattande utredning, kan handläggas direkt av HK.

10.1.4 Olika former för informationsutbyte

10.1.4.1 Enligt OECD:s modellavtal

Som angetts i avsnitt 10.1.2.1 är bestämmelsen om informationsutbyte i moderna skatteavtal normalt utformad i enlighet med artikel 26 i OECD:s modellavtal. I kommentaren till modellavtalet har följande tre sätt att utbyta information redovisats.

På begäran

Informationsutbyte på begäran i särskilt fall tillämpas när interna informationskällor saknas och då exempelvis för utredning av en skattskyldigs inkomstförhållanden behövs upplysningar som finns tillgängliga i ett annat land. Behörig myndighet i det utredande landet anmodar då det andra landet att inhämta upplys-

ningar. Det kan vara frågan om uppgifter om betalningar som har skett mellan skattskyldiga i de berörda länderna eller om ett bankkonto som en skattskyldig disponerar i det andra landet.

Spontant

Med spontant informationsutbyte menas att ett land utan särskild begäran tillställer det andra landet sådan information som myndigheten i det förstnämnda landet bedömer kan vara av intresse för det mottagande landet. Vanligen är det här fråga om upplysningar som skattemyndigheten påträffar i den normala kontrollverksamheten.

Automatiskt

Med automatiska kontrolluppgifter förstås kontrolluppgifter av visst slag, vanligen massinformation som exempelvis löner, pensioner, royaltyn, räntor, utdelningar m.m. till personer bosatta eller hemmahörande i utlandet och som källstaten utan anmaning och utan närmare granskning vidarebefordrar till hemviststaten. Oftast rör det sig om information som utbetalaren automatiskt och utan anmaning lämnar till den egna skattemyndigheten. Sådant informationsutbyte sker normalt endast om det finns ett särskilt avtal eller en överenskommelse.

10.1.4.2 Övriga former av informationsutbyte

I takt med den ökade internationaliseringen inom näringslivet har det utvecklats andra former av informationsutbyte och samarbete mellan olika länders skatteförvaltningar. Detta har bl.a. medfört att handräckningsärendena i vissa fall har blivit alltför omfattande och komplicerade för att informationsutbytet ska kunna ske i skriftlig form. I stället har det funnits behov av att ge berörda utredningsmän tillfälle att träffas och utbyta den information som är nödvändig för en effektivare kontroll. Vid utformningen av detta samarbete har det även ansetts nödvändigt att skapa garantier för att de skattskyldigas intresse av sekretess och integritet inte lider skada (se avsnitt 10.1.7).

Simultana revisioner

Uttrycket simultan revision eller samtidig skatteutredning används när två eller flera stater avtalar om att samtidigt genomföra en granskning, var och en inom sin egen jurisdiktion, av en eller flera personer (såväl fysiska som juridiska) av gemensamt intresse. Simultana revisioner kan för närvarande genomföras enligt det nordiska handräckningsavtalet (artikel 12 om samtidiga skatteutredningar), Europarådsoch OECD-konventionen samt med stöd av särskilda överenskommelser underställda skatteavtalen med USA, Estland (RSFS 1998:9), Italien (RSFS 1998:11), Lettland (RSFS 1998:10), Litauen (RSFS 2000:23), Polen (RSFS 2000:25), Ryssland (RSFS 2000:24) och Spanien (RSFS 1999:8).

Simultan revision innebär exempelvis att en internationell

koncern eller företagsgrupp revideras av två eller flera skatteförvaltningar samtidigt. Innan revisionen påbörjas är det vanligt att någon eller några representanter för de deltagande skatteförvaltningarna träffas för att upprätta gemensamma riktlinjer för granskningen och välja ut de områden på vilka granskningen ska koncentreras. Likaså hålls normalt ett avslutande möte innan respektive land beslutar om sina beskattningsförslag. Erfarenheterna från simultana revisioner är i stort sett begränsade till samarbetet med de övriga nordiska länderna. Samarbetet mellan de nordiska länderna sker sedan 1992 utifrån gemensamt utarbetade skriftliga riktlinjer.

Multilaterala revisioner

Inom EU introducerades för ett antal år sedan en försöksverksamhet med s.k. multilaterala revisioner. Verksamheten som fortsatt och vidareutvecklats omfattar numera även punktskatteområdet. Revisionerna indelas i två kategorier. Revision av multinationella företag resp. koordinerade revisioner. Med den senare kategorin avses företag inom EU i olika länder som handlar med varandra och där bedömningen görs att granskningen av företagen blir ofullständig om de inte granskas i ett sammanhang. Definitionen på multilateral revision är att minst tre EU-länder deltar i revisionen samt att den primärt omfattar indirekt skatt. Det är också en förutsättning för en eventuellt EU-finansierad kontroll.

Den rättsliga grunden för dessa revisioner samt informationsutbyte i samband därmed är EG:s handräckningsdirektiv 77/799, ändrad genom 2003/93/EG respektive Rådsförordning 1798/2003.

Närvaro vid skatteutredning i annat land

Den mest långtgående formen av internationellt samarbete är deltagande i skatteutredningar i annat land. Denna samarbetsform innebär att en utredningsman från ett land får närvara vid utredning i annat land, som utförs av detta andra land på begäran av det förstnämnda landet. Tjänstemannen kan inte utöva någon officiell funktion i det andra landet och samtliga beslut fattas av myndigheten i detta land. De nordiska länderna har gemensamt utarbetat (1998) skriftliga riktlinjer för hur denna typ av samarbete ska genomföras.

10.1.5 Ärenden som ska skickas till annat land

Som framgått av avsnittet 10.1.3 ankommer det på HK att fatta beslut i och handlägga alla ärenden som avser begäran om information från annat land. Vidare ska all information i ett skatteärende passera HK innan den sänds vidare till ett annat land. I detta avsnitt kommer att redogöras för vad som ska iakttas i detta

sammanhang.

10.1.5.1 Upplysning på begäran

Avgörande för om en begäran om upplysning ska vidarebefordras till annat land är att det finns en rimlig relation mellan det svenska skatteintresset och de med utredningen förenade kostnaderna, som i det här fallet drabbar ett annat lands skatteförvaltning. Vidare ska en sådan begäran endast ske om det inte är möjligt eller mycket svårt att i Sverige erhålla ett fullständigt underlag för att uppnå ett riktigt skatteresultat.

Resultatet av en handräckningsbegäran är bl.a. beroende av de befogenheter som skatteförvaltningen i det berörda landet förfogar över. Framför allt gäller detta utredningar som företas hos tredje man.

Innan beslut att begära handräckning fattas ska möjligheterna till utredning inom det egna landet i princip vara uttömda. Undantag kan dock ske, om den fortsatta utredningen skulle äventyras, exempelvis vid en skattebrottsutredning.

Det kan i många situationer vara lämpligt att upplysa den skattskyldige om möjligheten för svenskt skattekontor att anlita ett annat lands skatteförvaltning för information. En sådan upplysning kan medföra att den skattskyldige själv hämtar in den begärda informationen om han t.ex. anser att en begäran om bistånd från annat land skulle kunna skada hans affärsförbindelser eller relationer med den som informationen ska hämtas hos. Någon skyldighet att i förväg informera den skattskyldige om en sådan åtgärd föreligger emellertid inte.

Om det pågår en förundersökning i brottmål i samma ärende måste detta uppges. Detta sammanhänger med att det gäller särskilda regler i vissa länder i samband med brottsutredningar. Det kan i dessa ärenden vara svårt att avgöra om informationen ska inhämtas med stöd av skatteavtal eller genom åklagarmyndighets försorg. Vissa länder kräver att konventionerna på det straffrättsliga området ska tillämpas i dessa ärenden.

En begäran om upplysning bör bestå av två delar.

– En beskrivning av de transaktioner, som är betydelsefulla för att förstå ärendet. En sådan redogörelse kan inte minst vara av intresse för det mottagande landet för att användas i det landets skattekontroll. I många länder ökar skatteförvaltningens

möjligheter att agera om det landet även kan tillgodose sina egna skatteintressen. Transaktionerna bör beskrivas på ett sådant sätt att de lätt kan förstås av en utomstående. I många fall kan det dessutom vara ändamålsenligt att i förtydligande syfte bifoga kopior av fakturor, betalningsallegat, avtal och annan korrespondens.

– En noggrann redogörelse av vad som bör utredas. Det kan ibland vara lämpligt att ställa alternativa frågor och följdfrågor.

En begäran till annat land bör under alla förhållanden innehålla följande uppgifter:

– Fullständiga uppgifter, såsom namn och adress, och i förekommande fall födelsetid på de personer som den begärda uppgiften avser. Då andra länder normalt har helt andra identifikationsbegrepp är personnummer eller organisationsnummer inte nödvändigt men kan ändå anges.

– Vilken tidsperiod (vilka beskattningsår) som är föremål för utredning samt om vilken tidsperiod man önskar upplysning.

– Om förundersökning i brottmål pågår bör uppgift lämnas om detta.

Önskas uppgift om bankkonto, bör begäran innehålla namn och adress på banken, uppgift om filial och, om så är möjligt, uppgift om kontonummer. I vissa länder kan uppgift om bankkonton inte erhållas och i en del andra länder måste vissa särskilda formella förutsättningar vara uppfyllda.

10.1.5.2 Spontana upplysningar

Av artikel 26 i OECD:s modellavtal framgår klart att syftet med bestämmelserna om informationsutbyte är att skatteförvaltningarna ska bistå varandra för att tillämpa bestämmelserna i skatteavtalen eller de avtalsslutande staternas interna skattelagstiftningar. Ett sätt att uppnå detta är att skatteförvaltningarna informerar varandra om förhållanden som blir kända genom den ordinarie kontrollverksamheten inom någon av dessa förvaltningar. Enligt 3 § förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden är svensk myndighet som vid utredning i ett skatteärende finner uppgifter som kan antas beröra något skatteärende i en främmande stat skyldig att snarast skicka sådana uppgifter.

För att den internationella skattekontrollen ska fungera på ett tillfredsställande sätt är det angeläget att möjligheten till spontant

informationsutbyte utnyttjas.

Spontana upplysningar ska endast lämnas om de bedöms vara av intresse för skatteförvaltningen i det mottagande landet.

En spontan uppgift bör, liksom fallet är med uppgift på begäran, innehålla en beskrivning av de aktuella transaktionerna. Det är även i ett sådant fall ofta ändamålsenligt att i förtydligande syfte bifoga kopior av fakturor, betalningsallegat, avtal och annan korrespondens.

Det är inte möjligt att i detalj precisera när spontana upplysningar bör lämnas. Generellt sett bör normala betalningar inte rapporteras. Rent allmänt kan dock sägas, att sådana upplysningar är av värde i följande situationer.

– Om det kan antas att en viss transaktion har skett för att undgå skatt i annat land (t.ex. om betalning har skett kontant mot normalt genom banköverföring).
– Om en transaktion har skett via ett tredje land.
– Om det framgår att ett pris som inte är marknadsmässigt tillämpats för att minska skattebelastningen (gäller företag i intressegemenskap).

10.1.5.3 Automatiska upplysningar

Utbytet av automatiska kontrolluppgifter baseras normalt på särskilda åtaganden i skatte- eller handräckningsavtal eller i särskilda överenskommelser underställda sådana avtal. Liksom annat informationsutbyte bygger utbytet av automatiska kontrolluppgifter på ömsesidighet.

Sådana särskilda avtal och överenskommelser om automatiskt kontrolluppgiftsutbyte föreligger f.n. med de nordiska länderna, Estland (RSFS 1998:9), Frankrike (RSFS 1998:12), Italien (RSFS 1998:11), Japan, Lettland (RSFS 1998:10), Litauen (RSFS 2000:23), Nya Zeeland, Ryssland (RSFS 2000:24), Spanien (1999:8) och Storbritannien.

RSFS 2002:2, 4 och 12, SKVFS 2004:6

Uppgiftsskyldigheten för utbetalare regleras i 12 kap. 2 och 3 §§ LSK och SKV:s föreskrifter RSFS 2002:2, 2002:4, RSFS 2002:12 och SKVFS 2004:6. Uppgiftsskyldighet föreligger alltid för räntor och utdelningar medan uppgiftsskyldigheten i övrigt är begränsad till de slag av ersättningar och länder som framgår av föreskrifterna.

Enligt 12 kap. 2-3 §§ LSK gäller att det ska lämnas kontrolluppgifter för begränsat skattskyldiga om intäkt i inkomstslaget tjänst, ränteinkomst, fordringsrätt samt för vissa typer av ersättningar i inkomstslaget näringsverksamhet (betalningar för

nyttjande av vissa rättigheter etc.). Av 11 kap. 1 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter framgår att det ankommer på SKV att föreskriva i vilken utsträckning och omfattning kontrolluppgifter ska lämnas.

10.1.5.4 Simultana revisioner

Initiativet till en simultan revision kan komma från ett skattekontor, som lämnar förslaget till HK som därefter tar kontakt med det andra landets skatteförvaltning för att undersöka intresset och de praktiska möjligheterna för en sådan granskning. Beslut fattas därefter i samråd med det landets skatteförvaltning.

HK utser därefter, i samråd med ifrågavarande kontor, en eller flera representanter som ska leda granskningen och företräda den svenska skatteförvaltningen och vidtar övriga åtgärder vad gäller kontakten med det andra landets skatteförvaltning.

10.1.5.5 Närvaro vid skatteutredning i annat land

Regler om sådant deltagande finns i det nordiska handräckningsavtalet och i Europarådsoch OECD-konventionen. Överenskommelser om närvaro vid utredning i annat land kan också ingås enligt EG:s handräckningsdirektiv med annan medlemsstat inom EU. SKV har dessutom särskilda överenskommelser med Estland (RSFS 1998:9), Lettland (RSFS 1998:10), Litauen (RSFS 2000:23), Ryssland (RSFS 2000:24) och Spanien (RSFS 1999:8).

Begäran att få närvara vid skatteutredning i annat land skickas till HK, verksamhetsstödsavdelningen (likvidenheten), som efter prövning sänder denna begäran till behörig myndighet i det land där utredningen ska äga rum.

Bifaller den behöriga myndigheten i det andra landet begäran att närvara vid utredning meddelas detta till HK, som därefter vidtar övriga åtgärder vad gäller kontakten med det landet.

10.1.6 Ärenden som inkommer från annat land

10.1.6.1 Upplysning på begäran

Begäran om upplysning från annat lands skatteförvaltning sänds till HK som prövar alla ärenden som kommer in och undersöker om de uppfyller de förutsättningar som gäller enligt föreliggande skatteavtal och svensk lagstiftning och om ärendet i övrigt kan bifallas. Därefter översänds ärendet till regionen för utredning.

HK kan i vissa ärenden av enkel beskaffenhet själv företa erfor-

derliga undersökningar. Det är angeläget att från annat land inkomna ärenden alltid handläggs med förtur.

Sedan svar inkommit sker i princip samma prövning som under avsnitt 10.1.5.l innan upplysningarna vidarebefordras till skatteförvaltningen i det andra landet.

10.1.6.2 Spontana upplysningar

Spontana uppgifter som kommer från annat land granskas och vidarebefordras till berörd region för handläggning.

På detta sätt inkomna spontana uppgifter är ofta av sådan natur, att de kan vara av speciellt intresse för de svenska skattekontoren. Dessa bör därför behandlas och utvärderas med förtur. Om det vid handläggningen framkommer omständigheter, som kan vara av intresse för det andra landet, är det angeläget, att det sker en återrapportering.

10.1.6.3 Automatiska upplysningar

Automatiska kontrolluppgifter som kommer in till HK på papper, sorteras och vidarebefordras till berörda regioner. Kontrolluppgifter som kommer på ADB-medium läggs in utan en beloppsmässig gallring i en rutin i Skatt LT som visar kontrolluppgifterna. Automatiska kontrolluppgifter är massuppgifter som ofta kommer in för sent för att kunna beaktas vid aktuellt års taxering. Innan pappersuppgifterna vidarebefordras till regionen sker därför en viss gallring, t.ex. efter belopp. Det är dock angeläget att uppgifterna granskas eftersom de ofta kan innehålla värdefull information. Dessutom är åtskilliga av de inkomster som rapporteras av periodiskt återkommande natur.

Det bör påpekas, att kontrolluppgifter från annat land kan vara upprättade efter för oss okända kriterier och att de kan innehålla uppgifter som det andra landets skatteförvaltning inte har haft möjlighet att närmare pröva. Uppgifterna kan därför vara ofullständiga eller t.o.m. felaktiga. Kontrolluppgifter av detta slag kan därför ge anledning till särskild utredning och det är viktigt, att det i förekommande fall sker en återrapportering.

10.1.6.4 Simultana revisioner

Förslag till simultana revisioner, som kommer in från annat land, prövas av HK. Avgörande för om ett sådant förslag ska bifallas, är om det föreligger ett skatteintresse från svensk sida och om det är möjligt att genomföra en granskning, som omfattar den i förslaget angivna tidsperioden.

10.1.6.5 Närvaro av tjänsteman från annat land

Begäran om närvaro av tjänsteman från annat lands skatteförvaltning vid utredning i Sverige prövas av HK som också och fattar beslut i ärendet. HK utfärdar även särskilt förordnande för tjänstemannen från det andra landet, som legitimerar dennes närvaro gentemot den skattskyldige hos vilken förrättningen ska äga rum.

Förrättningen utförs i vanlig ordning av tjänsteman från regionen. Tjänstemannen från det andra landet får inte ägna sig åt någon myndighetsutövning och alla beslut om hur utredningen ska ske fattas av svensk tjänsteman.

För undvikande av eventuella missförstånd måste någon från regionen hela tiden vara närvarande, då tjänsteman från det andra landet befinner sig hos den skattskyldige.

10.1.7 Sekretess

Skatteavtal

De skatteavtal som Sverige ingått med andra stater innehåller regelmässigt bestämmelser om sekretess. I avtal som är baserade på OECD:s modellavtal innehåller artiklarna om informationsutbyte bestämmelser om sekretess. Enligt dessa bestämmelser ska mottagna upplysningar behandlas som hemliga på samma sätt som upplysningar som erhållits enligt den interna lagstiftningen. De får inte yppas för andra personer eller myndigheter än dem som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa. I vissa äldre avtal hänvisas i stället till den mottagande statens interna lagstiftning om sekretess. Så är även sekretessbestämmelserna i det nordiska handräckningsavtalet utformade.

Bestämmelsen i 9 kap. 3 § SekrL innebär att bestämmelserna om begränsningar i sekretessen mellan olika myndigheter i Sverige (14 kap. 1-3 §§ SekrL) inte får tillämpas i den mån det skulle strida mot avtalet. Detta innebär att information som erhållits med stöd av skatteavtal inte får vidarebefordras till annan myndighet om detta skulle strida mot sekretessbestämmelserna i det aktuella skatteavtalet. I 12 kap. 3-4 §§ i SekrL stadgas vidare att svenska domstolar är skyldiga att, för uppgift som erhållits med stöd av ett skatteavtal, förordna om att sekretessen ska bestå såväl i fråga om förebringade uppgifter som i fråga om uppgifter som tagits in i dom eller annat beslut. Skyldigheten att sekretessbelägga uppgifter gäller dock endast i den mån ett röjande av uppgifterna i fråga skulle strida mot sekretessbestämmelserna i aktuellt skatteavtal.

I konsekvens med ovan redovisade bestämmelser i SekrL stadgas i 5 kap. l § rättegångsbalken att svenska domstolar är skyldiga att hålla förhandlingar inom stängda dörrar om sekretess gäller enligt 9 kap. 3 § SekrL och det skulle strida mot aktuellt skatteavtal att uppgiften röjs.

Det innebär att sekretessbestämmelserna i varje skatteavtal noga måste beaktas. Om det av ett skatteavtal framgår att uppgifterna endast får yppas för "personer eller myndigheter som handlägger taxering eller uppbörd av de skatter som omfattas av avtalet" [se exempelvis skatteavtalet med Österrike, (SFS 1992:858)] kan de inte överlämnas till polis- eller åklagarmyndighet för utredning av skattebrott. Underlåtenhet att iaktta sekretessbestämmelserna i ett skatteavtal är ett brott mot tystnadsplikten och kan innebära att förbindelserna med den andra staten försämras.

Europarådsoch OECD-konventionen

I artikel 22 i Europarådsoch OECD-konventionen om handräckning i skatteärenden regleras sekretessen för uppgifter som utbyts med stöd av avtalet. Av artikelns p. 1 framgår att upplysningar som en stat erhållit med stöd av konventionen i sekretesshänseende ska behandlas i enlighet med den mest restriktiva av den lämnande och mottagande statens interna lagstiftning.

EG:s handräckningsdirektiv

Även EG-direktivet om handräckning innehåller bestämmelser om sekretess. Dessa är mer restriktiva än i flertalet skatteavtal. Information som erhållits från annan medlemsstat i enlighet med direktivet ska hållas hemlig på samma sätt som information som inhämtats med stöd av inhemska regler. Uppgifter som tagits emot enligt direktivet får

- göras tillgänglig endast för dem som direkt medverkar i taxeringsarbetet eller den administrativa kontrollen härav,
- yppas endast i samband med rättsliga förfaranden eller administrativa förfaranden som innefattar sanktioner som genomförs för eller i samband med taxeringsarbetet eller granskningen härav och bara till dem som direkt medverkar i sådana förfaranden; sådan information får dock yppas under offentliga förhör eller i domar, om den medlemsstat som tillhandahåller informationen inte reser några invändningar.
- under inga förhållanden användas för annat än skatteändamål eller i samband med rättsliga förfaranden eller administrativa förfaranden som innefattar sanktioner som genomförs för eller i samband med taxeringsarbetet eller granskningen härav.

Medlemsstaterna får också föreskriva att information som erhållits med stöd av direktivet också får användas för utredningar av avgifter, tullar och skatter som omfattas av artikel 2 i direktiv 76/308/EEG.

Den stat som har begärt information från annan medlemsstat måste också, enligt artikel 7 p. 2, följa denna andra stats sekretessbestämmelser om dessa är mer restriktiva och om den

stat som lämnat uppgifterna så begär. Av p. 3 framgår att i de fall båda medlemsstaternas nationella bestämmelser så tillåter kan informationen efter överenskommelse utbytas för ett vidare användningsområde än det som anges i direktivet, med andra ord även för att användas för uppbörds- och indrivningsändamål samt för att utgöra underlag för anmälan till åtal. Enligt p. 4 kan den medlemsstat som erhåller medgivande från den stat som lämnat informationen, lämna den vidare till tredje stat om det kan antas att denna stat skulle ha användning för informationen.

Beträffande förhållandet mellan bestämmelserna i SekrL och EU-rättsliga materiella sekretessregler i såväl förordningar som i direktiv anförde föredraganden i prop. 1994/95:112 s. 20 att de sekretessregler som intagits i förordningar och de som fanns i då beslutade direktiv svarade mot bestämmelser i SekrL och att de intressen som enligt svensk rätt bedöms som skyddsvärda inte skiljer sig mycket från motsvarande intressen i gemenskapsrätten. För sekretessregler i hittills utfärdade förordningar finns alltså en motsvarande reglering i SekrL. Det innebär att det i de fallen finns en faktisk dubbelreglering. Tystnadsplikten i fråga om ett visst slag av uppgifter regleras dels i den direkt tillämpliga EU-regeln, dels i SekrL. Föredraganden konstaterade vidare att en sådan dubbelreglering är ganska naturlig eftersom de skyddsvärda intressena är desamma ur svensk och ur gemenskapsrättslig synpunkt liksom de typer av verksamhet där uppgifterna förekommer. Vidare sägs (prop. s. 20 f) att om det inom gemenskaperna skulle komma att utfärdas en direkt tillämplig sekretessregel som saknar motsvarighet i den svenska sekretesslagen får det övervägas om det finns ett svenskt intresse av en motsvarande reglering i sekretesslagen. Saknas ett sådant intresse och sekretesslagen inte ändras uppstår en diskrepans mellan direkt tillämplig gemenskapsrätt och sekretesslagens reglering. I en sådan situation gäller likafullt den gemenskapsrättsliga regeln. Skulle det mot förmodan bli aktuellt att tillämpa en sådan regel i Sverige bör det kunna ske på ett sätt som står i samklang med sekretesslagens bestämmelser för liknande slag av uppgifter.

I 2 kap. 2 § 2 st. tryckfrihetsförordningen stadgas att en begränsning i rätten att ta del av allmänna handlingar ska noga anges i bestämmelse i en särskild lag eller, om så i visst fall befinns lämpligare, i annan lag vartill den särskilda lagen hänvisar. Lagrådet ifrågasatte (prop. s. 49) om tillämpning av en EU-rättslig bestämmelse angående sekretess är väl förenlig med nämnda bestämmelse i tryckfrihetsförordningen och med syftet bakom den. Lagrådet konstaterade emellertid avslutningsvis att utifrån vad som anförts i remissprotokollet förefaller det som om det

knappast är fråga om något praktiskt problem.

Regeringen delade lagrådets bedömning att en bristande överensstämmelse mellan de båda rättssystemen i något enstaka fall kan komma att uppstå i framtiden. En sådan brist – som skulle bestå i att det saknas en hänvisning i SekrL till den nya EU-rättsliga bestämmelsen – kan avhjälpas genom att SekrL ändras så att även denna nya regel får en motsvarighet i lagen.

10.1.8 Underrättelseskyldighet

I 9 § LÖHS finns en bestämmelse om underrättelseskyldighet som har följande lydelse:

> I fall då svensk myndighet, efter begäran från utländsk myndighet eller i anledning av vad som framkommit vid revision eller annan granskning, till utländsk myndighet översänder uppgift rörande skatt skall uppgiften även tillställas den som berörs därav för kännedom. I sådan underrättelse skall anges till vilken utländsk myndighet uppgiften översänts.
>
> Underrättelse enligt första stycket får underlåtas, om underrättelsen är uppenbart obehövlig eller om det kan befaras att underrättelsen skulle försvåra genomförandet av utländsk myndighets utredning eller beslut i skatteärende.

Bakgrunden till detta lagrum är en bestämmelse i artikel 4 § 3 i Europaråds- och OECD-konventionen. Motsvarande regel finns även i vissa andra länders interna lagstiftning. Bestämmelsen har tillkommit för att skydda den granskade personens integritet.

Som framgår av lagtexten är underrättelseskyldigheten inte obligatorisk. Underrättelsen till den berörde kan underlåtas, om den anses som uppenbart obehövlig eller om den kan äventyra eller försvåra utredningen för den utländska myndigheten.

Det åligger HK att tillse att underrättelseskyldigheten fullgörs och, i förekommande fall, att avgöra om underlåtelse kan ske i det enskilda fallet.

10.2 Indrivning

Allmänt

För att kunna driva in skatter och avgifter av gäldenärer som är bosatta i främmande stater och som inte har några tillgångar i Sverige, har Sverige ingått avtal som innehåller bestämmelser om indrivning. Ansökan om handräckning för indrivning kan ske trots att omprövningsperioden på fem år inte löpt ut. Det svenska skatteanspråket får dock inte vara föremål för överprövning. Se även publikationen Svensk internationell exekutions- och obeståndsrätt (RSV 942).

10.2.1 Interna skatteregler

Interna svenska regler om handräckning finns i LÖHS och i förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

10.2.2 Avtal

Förutsättning för att indrivning ska kunna ske i en främmande stat är att staterna överenskommit om att bistå varandra med detta. Sådana överenskommelser finns intagna i vissa skatteavtal eller i separata handräckningsavtal.

Avtalsländer

Bestämmelser om indrivning finns intagna i skatteavtalen med Belgien, Estland, Frankrike, Indien, Japan, Lettland, Litauen, Luxemburg, Marocko, Nederländerna, Portugal, Tyskland och USA. Dessutom finns ett separat handräckningsavtal inom Norden.

EG:s indrivningsdirektiv

Efter Sveriges inträde i EU har det funnits möjlighet att begära indrivning i EU:s medlemsstater av bl.a. mervärdesskatt och vissa punktskatter enligt rådets direktiv 76/308/EEG. Direktivet medger även ett informationsutbyte i samband med indrivningsärenden. Detta direktiv har genom rådets ändrade indrivningsdirektiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 utvidgats till att omfatta, förutom mervärdesskatt och vissa punktskatter, även bl.a. inkomst- och förmögenhetsskatter.

Europarådsoch OECD-konventionen

Bestämmelser om indrivning finns även i Europarådsoch OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden m.m., se under avsnitt 10.1.2.2. Vidare har inom OECD utarbetats ett modellavtal med kommentarer avseende handräckning.

10.2.3 Förfarande

Behörig myndighet

Handräckning beträffande svensk skatt sker genom att KFM hos SKV HK, exekutionsavdelningen, som i fråga om handräckning är behörig myndighet i samtliga utomnordiska avtal, begär att verket ska översända handräckningen för indrivning av den svenska skatten. HK begär i sin tur, efter prövning av om förutsättningarna för indrivning är uppfyllda, hos den behöriga myndigheten i den andra staten att indrivning ska ske.

Beträffande utomnordiska skatter gäller att behörig myndighet i den andra staten skickar en begäran till HK om att dess skatter ska drivas in i Sverige. HK prövar i varje enskilt fall, på sätt som framgår nedan, om den utländska skatten kan tas ut i Sverige. Genom beslutet blir den utländska skatten indrivningsbar i

Sverige. HK uppdrar sedan åt KFM att driva in skatten, vilket sker enligt samma principer som gäller för motsvarande svenska skatt.

KFM i Stockholm är behörig myndighet i fråga om indrivning av skatt som sker med stöd av det nordiska handräckningsavtalet såväl när det gäller indrivning av svensk skatt i annat nordiskt land som indrivning av skatt åt annat nordiskt land i Sverige.

10.2.4 Förutsättningar för indrivning

Förutsättningarna för att begära och bevilja handräckning för indrivning anges dels i ovannämnda lag och förordning, dels i avtalen med respektive stat samt i EG:s indrivningsdirektiv.

Interna regler

Enligt lagen gäller följande grundläggande förutsättningar för att Sverige ska få begära handräckning i utlandet. Beslutet som grundar kravet ska vara verkställbart i Sverige och fordringen ska inte kunna drivas in här utan väsentlig svårighet. Vidare måste motsvarande åtgärd kunna vidtas här i riket efter en framställning från den andra staten. Ömsesidighet måste således föreligga.

Lagen stadgar vidare, vad gäller förutsättningarna för att bevilja handräckning i Sverige för utländsk skatt, att en sådan åtgärd inte får avvika från lagstiftning eller praxis i Sverige och att åtgärden inte får strida mot allmänna hänsyn eller för Sverige väsentliga intressen. Handräckning får inte beviljas om beskattningen i den stat som begär handräckningen strider mot allmänt gällande beskattningsprinciper eller mot bestämmelse i skatteavtal. Detta innebär att HK kan vägra att bevilja handräckning i Sverige för en utländsk skatt om dubbelbeskattning föreligger och Sverige anser sig ha beskattningsrätten enligt skatteavtalet.

Avtal

I en del skatteavtal, med t.ex. Marocko och USA, finns det vissa begränsningar i möjligheterna att begära indrivning beträffande medborgare eller juridiska personer i den stat hos vilken framställningen görs. Dessutom måste, enligt de utomnordiska skatteavtalen med undantag för skatteavtalen med Belgien och Luxemburg, beslutet som grundar skattekravet ha slutligen fastställts. Sådana begränsningar saknas i Europarådsoch OECD-konventionen.

I EG:s indrivningsdirektiv och i Europarådsoch OECD-konventionen finns bestämmelser om att handräckning förutom åtgärder mot person som påförts en skatt, även får avse åtgärd mot arbetsgivare och annan som har varit skyldig att innehålla skatt vid utbetalning av lön eller liknande förmån samt mot annan

som enligt lagstiftningen i den stat som begär handräckning är ansvarig för skatt, s.k. företrädaransvar.

10.2.5 Skatter som kan bli föremål för indrivning

Vilka skatter som kan bli föremål för indrivning framgår av respektive avtal. Enligt de handräckningsbestämmelser som finns intagna i skatteavtal, kan indrivning i princip bara begäras beträffande de skatter som omfattas av skatteavtalet samt till dessa skatter hänförliga räntor. Detta innebär i praktiken att det från svensk sida i förhållande till sådana stater bara blir fråga om att begära handräckning beträffande statlig och kommunal inkomstskatt samt skatter av likartat slag.

Rådets ändrade indrivningsdirektiv innebär att Sverige har möjlighet att begära indrivning av mervärdesskatt, vissa punktskatter, statlig och kommunal inkomstskatt, sjömansskatt, kupongskatt, statlig förmögenhetsskatt och statlig fastighetsskatt i samtliga EU-medlemsstater fr.o.m. den 1 juli 2002. Räntor och kostnader m.m. hänförliga till indrivningen av aktuella fordringar omfattas också av möjligheten till indrivning.

Det nordiska handräckningsavtalet och Europarådsoch OECD-konventionen innefattar i princip samtliga skatter och avgifter, således även punktskatter, mervärdesskatt och socialavgifter. Dessutom omfattas skattetillägg och förseningsavgift.

Lägsta belopp

I förordningen (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna, bilaga 1, p. 6 anges de lägsta belopp som handräckning för indrivning får avse i Norden. I de övriga skatteavtalen finns inga lägsta belopp angivna. Lägsta belopp enligt EG-direktivet är 1 500 euro.

10.2.6 Ansökan om säkerställande

I flertalet av skatteavtalen med bestämmelser om indrivning, i det nordiska handräckningsavtalet och i EG:s indrivningsdirektiv ges möjlighet att begära verkställighet av svensk dom eller beslut om betalningssäkring i den andra avtalsslutande staten. Säkringsåtgärderna verkställs enligt reglerna i det land där verkställighet begärts. Motsvarande möjlighet finns även enligt Europarådsoch OECD-konventionen.

Motsvarande åtgärder kan vidtas i Sverige beträffande beslut i annat land. För verkställighet i Sverige krävs att domstolsbeslut om betalningssäkring beträffande den utländska skatten föreligger enligt reglerna i betalningssäkringslagen (1978:880).

10.3 Delgivning

Handräckning med delgivning innebär att en person i ett annat land kan delges handlingar i ett skatteärende genom medverkan av myndighet i det landet eller genom postdelgivning.

Bestämmelser om delgivning finns i huvudsak i delgivningslagen (1970:428), delgivningsförordningen (1979:101), LÖHS, det nordiska handräckningsavtalet och EG:s indrivningsdirektiv. Dessutom finns bestämmelser om delgivning i skatteavtalen med bl.a.
Belgien, Marocko och Tyskland samt i Europaråds- och OECD-konventionen.

10.3.1 Förfarande

Svensk myndighet, som önskar delgivning i främmande stat av handling rörande svensk skatt, ska hos SKV hemställa att verket begär handräckning för sådan delgivning. Delgivning sker sedan av myndighet i den andra staten enligt det landets interna regler för delgivning. Vissa möjligheter finns dock att begära att delgivning ska ske på ett visst angivet sätt.

I den mån bestämmelse härom intagits i överenskommelse mellan Sverige och främmande stat, får svensk myndighet, utan hinder av vad som sägs i föregående stycke, ombesörja delgivning med person i den främmande staten genom att sända handlingen med posten enligt vad som sägs i 3 § 1 st. delgivningslagen.

Under samma förutsättningar för delgivning med posten som ovan angetts beträffande svenska skatter, kan sådan delgivning ske i Sverige beträffande utländska skatter.

10.4 Uppbördsöverenskommelse

Till förordningen (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna har träffats en tilläggsöverenskommelse (bilaga 2) om uppbörd och överföring av skatt (det s.k. trekk-avtalet). Överenskommelsen reglerar bl.a. vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt. Syftet med överenskommelsen är att förhindra att två stater samtidigt kräver preliminär skatt på samma arbetsinkomst, pension eller inkomst av näringsverksamhet.

Överenskommelsen innehåller dels regler om vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt, dels regler om överföring av preliminär skatt till en annan stat i de fall det visar sig att inkomst eller pension slutligt beskattats i en annan stat än där preliminär skatt har betalats. Vidare innehåller överenskommelsen regler om

meddelanden som ska sändas mellan staterna för tillämpningen av överenskommelsen.

10.4.1 Preliminär skatt

Reglerna om vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt är utformade med utgångspunkt i 183-dagarsregeln i det nordiska skatteavtalet och innebär följande.

När arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat utför arbete i annan avtalsslutande stat under högst 183 dagar under en tolvmånadersperiod samt ersättningen betalas av eller för arbetsgivare i hemviststaten och fast driftställe eller stadigvarande anordning i arbetsstaten saknas, ska preliminär skatt erläggas i hemviststaten.

För att arbetsstaten inte ska ha rätt att kräva preliminär skatt erfordras emellertid att skattemyndigheten i hemviststaten intygar att avdrag för preliminär skatt sker där. För detta ändamål har en särskild blankett tagits fram, NT 1 (SKV 2726). Ansökan om sådant intyg görs av arbetstagaren eller arbetsgivaren hos det skattekontor där arbetsgivaren är registrerad. Detta översänder sedan intyget direkt till den behöriga myndigheten i arbetsstaten.

Belastar ersättningen fast driftställe eller stadigvarande anordning i arbetsstaten, har arbetsstaten rätt att kräva preliminär skatt. Om avdrag för preliminär skatt således inte görs i hemviststaten, ska arbetsstaten meddelas genom blankett NT 2 (SKV 2737). Detta gäller även det fall när arbetstagaren arbetar för arbetsgivare som varken har hemvist i arbetsstaten eller arbetstagarens hemviststat. Kommer preliminär skatt att krävas i arbetsstaten ska arbetsstaten underrätta hemviststaten om detta, NT 3 (SKV 2743). Motsvarande blanketter finns hos de övriga nordiska länderna.

Skulle oenighet råda mellan två stater i vilken preliminär skatt ska betalas, får frågan lösas genom en ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i staterna.

I uppbördsöverenskommelsen har också tagits in regler om i vilken stat preliminär skatt ska betalas i avvaktan på att ömsesidig överenskommelse träffas (regler om tolkningsföreträde). Enligt dessa regler gäller att hemviststaten inte ska kräva preliminär skatt om arbetsstaten hävdar att det rör sig om uthyrd arbetskraft eller om arbetsgivaren kommer från en tredje stat. Rör oenigheten i stället frågan om vistelsen är kortare eller längre än 183 dagar eller om arbetsgivare har fast driftställe i arbetsstaten, ska arbetsstaten inte kräva preliminär skatt.

10.4.2 Överföring

Om det har fastställts att inkomst ska beskattas i annan stat än i Sverige och preliminär skatt har erlagts här, kan överföring av skatten ske till den andra staten genom beslut av SKV (18 kap. 5 § SBL).

Konstaterar skattekontoret att beskattning ska ske i Sverige och att preliminär skatt har betalats i en annan stat, kan kontoret hos HK anhålla om begäran om överföring till Sverige av skatten, NT 4 (SKV 2732) för fysisk person och NT 4S (SKV 2722) för juridisk person. Det från den andra staten överförda beloppet ska gottskrivas såsom i rätt tid erlagd preliminär skatt.

10.4.3 Interna regler

För tillämpningen av uppbördsöverenskommelsen finns följande bestämmelser i SBL.

5 kap. 11 § SBL ger skattekontoret möjlighet att besluta att skatteavdrag enligt denna lag får underlåtas om avdrag för preliminär skatt på grund av arbetet görs i den främmande staten.

18 kap. 5 § SBL reglerar förfarandet vid överföring av svensk skatt till annan stat.

18 kap. 7 § p. 2 ger skattekontoret rätt att innehålla för mycket inbetald preliminär skatt om det kan antas att beloppet ska föras över till en annan stat med stöd av 5 §.

11 Socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. 2004 års regler

11.1 Allmänt om socialavgifter

När en person ska resa ut från Sverige för arbete i annat land eller komma till Sverige för tillfälligt arbete här uppkommer, förutom skattefrågor, också frågor om skyldigheten att betala socialavgifter. Avgiftsskyldigheten, som varierar beroende på vilket det andra landet är, styrs antingen av socialavgiftslagen (2000:980, SAL), av en socialförsäkringskonvention eller, sedan den 1 januari 1994, av EG:s regler, främst förordning (EEG) nr 1408/71 om social trygghet. I detta avsnitt gås de regler igenom som styr avgiftsskyldigheten i internationella situationer

11.2 Socialförsäkrings- och socialavgiftslagen

En lag om socialförsäkringar (SOU 1997:72)
Prop. 1998/99:119 (socialförsäkringens personkrets)
Socialförsäkringslagen (1999:799), SofL
Socialavgiftslagen (SOU 1998:67)
Prop. 2000/01:8 (ny socialavgiftslag)
Socialavgiftslagen (2000:980), SAL
Prop. 1997/98:151 (inkomstgrundad ålderspension)
Lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP
Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift
Lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift
Lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift
Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL
Prop. 1959:100 (försäkring till ATP)
Prop. 1962:90 (lagen om allmän försäkring)
Prop. 1980/81:178 (lagen om socialavgifter)
Prop. 1989/90:110 (skattereformen)
Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (SKV 405, utg. 6)
Handledning för skattebetalning (SKV 404)

Från och med den 1 januari 2001 har den svenska socialförsäkringen delats i två delar, en bosättningsbaserad och en arbetsbaserad del. Reglerna om vem som ska tillhöra de olika delarna i socialförsäkringen och vilka förmåner som ingår i respektive del har tagits in i socialförsäkringslagen (1999:799), SofL. Huvudprincipen är att den som är bosatt i Sverige ska omfattas av den bosättningsbaserade delen och den som förvärvsarbetar i Sverige ska omfattas av den arbetsbaserade delen. Något krav på visst medborgarskap uppställs inte. Det tidigare kravet på inskrivning i försäkringskassan för att omfattas av socialförsäkringen har slopats.

Bosättnings-baserade förmåner

De bosättningsbaserade förmånerna kan sägas utgöra kostnadsersättningar och bidrag i samband med vissa försäkringssituationer som t.ex. garantipension, äldreförsörjningsstöd, föräldrapenning på lägstanivå och grundnivå, barnbidrag, bostadsbidrag och handikappersättning.

Arbetsbaserade förmåner

De arbetsbaserade förmånerna utgör ersättning för mistad arbetsinkomst som t.ex. sjukpenning, inkomstgrundad ålderspension, tilläggspension, premiepension, föräldrapenning över lägstanivå, inkomstrelaterad sjuk- och aktivitetsersättning och ersättning vid arbetsskada.

De bosättningsbaserade förmånerna är skattefinansierade, de arbetsbaserade finansieras i huvudsak med socialavgifter.

Socialavgifter

För den som på grund av förvärvsarbete i Sverige ska vara omfattad av den arbetsbaserade delen av försäkringen ska socialavgifter betalas, antingen i form av arbetsgivaravgifter eller som egenavgifter. Skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och egenavgifter regleras i socialavgiftslagen, som trädde i kraft den 1 januari 2001, samtidigt med SofL.

För tid före 2001 tillämpas lagen (1981:691) om socialavgifter (GSAL) i stället för socialavgiftslagen.

Till socialavgifterna räknas också den allmänna pensionsavgiften enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och den statliga ålderspensionsavgiften enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Den allmänna pensionsavgiften betalas av den enskilde både på inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete. Den statliga ålderspensionsavgiften betalas av staten på bl.a. vissa pensionsgrundande socialförsäkringsersättningar. Se nedan under 11.2.4 och 11.2.5.

11.2.1 Bosättningsbegreppet i SofL

I 1 kap. 1 § SofL sägs bl.a. att ”rätten till en förmån skall grundas på bosättning eller förvärvsarbete i Sverige”. I 2 kap. 1 § SofL utvecklas bosättningsbegreppet närmare.

I första stycket anges att den som har sitt egentliga hemvist i Sverige ska anses bosatt här.

I andra stycket sägs vidare att den som kommer till Sverige och kan antas komma att vistas här längre tid än ett år ska anses bosatt här.

I tredje stycket sägs att den som är bosatt i Sverige och som lämnar landet ska anses bosatt här om utlandsvistelsen kan antas vara högst ett år.

Det socialförsäkringsrättsliga bosättningsbegreppet är som synes inte det samma som det skatterättsliga.

Dessutom finns särskilda bosättningsregler för bl.a. statsanställda (2 kap. 2 § SofL), utländska diplomater och anställda vid internationella organisationer (2 kap. 3 § SofL) och biståndsarbetare (2 kap. 4 § SofL).

Den som anses bosatt här omfattas av den bosättningsbaserade försäkringen (3 kap. 1 och 2 §§ SofL). Någon skillnad görs inte på svensk eller utländsk medborgare.

Någon inskrivning i försäkringskassan krävs inte för att omfattas av försäkringen.

11.2.2 Arbete i Sverige

Definitionen på arbete i Sverige är densamma i SofL som i SAL. Enligt 2 kap. 7 § SofL och 1 kap. 6 § SAL avses med arbete i Sverige förvärvsarbete i verksamhet här i landet.

För att omfattas av den arbetsbaserade försäkringen uppställs inga krav på bosättning i Sverige eller visst medborgarskap. I SAL görs normalt heller ingen skillnad mellan anställd och uppdragstagare respektive arbetsgivare och uppdragsgivare. Dessa begrepp har i stort sett utmönstrats ur lagtexten och ersatts med begrepp som ”den som tar emot ersättning för arbete” och ”den som utger avgiftspliktig ersättning” för att markera att arbetsavtalets utformning inte spelar någon roll.

Skyldigheten att betala socialavgifter i Sverige är knuten till tillhörigheten till den arbetsbaserade försäkringen.

Med arbete här i landet jämställs även arbete på svenskt

handelsfartyg (2 kap. 8 § SofL och 1 kap. 7 § SAL), arbete i annat land som utsänd av svensk arbetsgivare (max. ett år vid utsändning av enskild arbetsgivare, utan tidsbegränsning vid utsändning av statlig arbetsgivare, 2 kap. 9 § SofL och 1 kap. 8 § SAL) samt arbete i näringsverksamhet som är hänförlig till fast driftställe i Sverige oberoende av var verksamheten bedrivs (2 kap. 7 § SofL och 1 kap. 6 § SAL).

Arbete som inte är arbete i Sverige enligt SAL och SofL ses som arbete i utlandet (1 kap. 10 § SAL) och grundar normalt inte rätt till arbetsbaserade förmåner eller skyldighet att betala socialavgifter i Sverige. Däremot kan skyldighet föreligga att betala socialavgifter i det andra landet. Med arbete i utlandet avses förutom arbete som rent fysiskt bedrivs utomlands, även arbete i Sverige som hitsänd av utländsk arbetsgivare om arbetet kan antas vara längst ett år, eller, om arbetsgivaren är en annan stat, så länge arbetet varar (1 kap. 8 § SAL).

Reglerna om arbete i Sverige för att omfattas av den arbetsbaserade försäkringen innebär att den ”eviga” tillhörigheten till svensk ålderspension som tidigare gällt för svensk medborgare vid bl.a. utsändning[1], har slopats. Från och med 2001 ska följaktligen ålderspensionsavgift inte betalas för den som är utsänd på längre tid än ett år. Undantag kan förekomma vid s.k. förbindelse om ålderspensionsavgift. Se avsnitt 11.4.7.

EG-rätten eller konvention om social trygghet som Sverige slutit med annat land kan leda både till utvidgning och inskränkning av SAL/SofL (1 kap. 3 § SAL och 1 kap. 4 § SofL).

11.2.3 Arbetsgivaravgifter och egenavgifter

De enskilda avgifterna enligt SAL utgörs av ålderspensions- och efterlevandepensionsavgift, föräldraförsäkrings- och sjukförsäkringsavgift samt arbetsskade- och arbetsmarknadsavgift. Avgifterna ska användas vid finansieringen av systemen för social trygghet (1 kap. 1 § SAL).

Avgifterna förekommer samtliga som arbetsgivar- eller egenavgifter. Procentsatserna skiljer sig dock något åt.

Allmän löneavgift

Utöver avgifterna enligt SAL betalar både arbetsgivare och egenföretagare allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Den allmänna löneavgiften ses inte som en socialavgift och regleras därför i en särskild lag. Eftersom den nya socialavgiftslagen helt saknar koppling till lagen om allmän löneavgift

[1] 1 kap. 4 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension (LIP) i dess lydelse

före 2001.
och på grund av löneavgiftens karaktär av skatt, ska allmän löneavgift fr.o.m. 2001 inte betalas av utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och alltså inte är skattskyldig här.

Den allmänna löneavgiften omfattas inte av förordning 1408/71.

Avgiftsskyldighet enligt SAL

SAL reglerar bl.a. vem som enligt svensk intern rätt är skyldig att betala socialavgifter, vilka avgifter som ska betalas och på vilket underlag avgifterna ska beräknas.

Arbetsgivar-avgifter

Socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter regleras i 2 kap. SAL. Arbetsgivaravgifter ska betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige samt för arbete utomlands för den som när arbetet utförs, ska omfattas av svensk socialförsäkring enligt internationellt avtal (2 kap. 1 och 4 §§).

Beloppsgränser

Enligt huvudregeln ska den som betalar ut ersättning för arbete betala arbetsgivaravgifter för en mottagare som är fysisk person och som har A-skatt, om ersättningen uppgår till 1 000 kr eller mer under kalenderåret.

Om utbetalaren är en fysisk person eller ett svenskt dödsbo och ersättningen inte är utgift i en näringsverksamhet som bedrivs av utbetalaren, är gränsen 10 000 kr. Från och med 1 januari 2000 kan dock parterna komma överens om att utbetalaren betalar arbetsgivaravgifter på beloppet (2 kap. 7 § SAL).

God man

För ersättning till god man m.fl. förtroendevalda enligt 12 kap. 16 § föräldrabalken är dock beloppsgränsen alltid den allmänna, 1 000 kr.

Egenavgifter

Socialavgifter i form av egenavgifter regleras i 3 kap. SAL. Egenavgifter betalas av en fysisk person som har avgiftspliktig inkomst för vilken arbetsgivaravgifter inte ska betalas (3 kap. 1, 8 och 11 §§). I huvudsak avses inkomst av aktiv näringsverksamhet för näringsidkare med F-skatt, men också vissa tjänsteinkomster kan grunda egenavgifter.

Vid egenavgifter i tjänst betalas avgifter inte om ersättningen understiger 1 000 kr per utbetalare och år. Vid inkomst av näringsverksamhet betalas inte egenavgifter om det sammanlagda avgiftsunderlaget (nettointäkten) understiger 1 000 kr (3 kap. 9 och 14 §§ SAL).

För att egenavgifter ska kunna tas ut måste inkomsten taxeras här.

11.2.4 Statlig ålderspensionsavgift

För inkomster enligt 2 kap. 5 § LIP (främst olika typer av socialförsäkringsersättningar som t.ex. sjukpenning, föräldrapenning och A-kasseersättning) betalar staten från och med 1999 en statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift. Den statliga ålderspensionsavgiften administreras av Riksförsäkringsverket (RFV) och procentsatsen är i de flesta fall densamma som den ”vanliga” ålderspensionsavgiften.

11.2.5 Allmän pensionsavgift

Både anställda och egenföretagare som omfattas av den arbetsbaserade försäkringen ska betala en s.k. allmän pensionsavgift som har karaktären av socialavgift men som regleras i särskild lag (lag /1994:1744/ om allmän pensionsavgift). Den allmänna pensionsavgiften är 7,0 procent för åren 2000-2004. Avgiften, som beräknas på sådana inkomster som är pensionsgrundande (upp till ett tak), ingår i den preliminära skatten och är avdragsgill vid taxeringen till 25 procent för åren 2002-2004 (tax. 2003-2005). För de övriga 75 procenten medges skattereduktion (1 kap. 5 § och 65 kap. 10 § IL).

Den allmänna pensionsavgiften omfattas av förordning 1408/71.

11.2.6 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLFL) ska särskild löneskatt (SLF) betalas på vissa inkomster som inte alls ger rätt till socialförsäkringsförmåner eller ger rätt endast till inkomstgrundad ålderspension.

SLF och ålderspensionsavgift

Det finns från och med 1999 två procentsatser för SLF. Från och med år 2000 är den lägre procentsatsen 16,16 och den högre 24,26. Om inkomsten ger rätt till inkomstgrundad ålderspension betalas SLF med den lägre procentsatsen tillsammans med ålderspensionsavgift. Eftersom rätt till inkomstgrundad ålderspension enligt det nya pensionssystemet ska kunna tjänas in utan någon åldersgräns uppåt av alla som är födda 1938 eller senare, ska arbetsgivaravgifter i form av ålderspensionsavgift och särskild löneskatt med den lägre procentsatsen betalas på lön och annan skattepliktig ersättning för arbete till dessa personer om de vid årets ingång fyllt 65 år. Detta blir aktuellt från och med år 2004. Den som har inkomst för vilken egenavgifter ska betalas och är född 1938 eller senare, ska betala avgifter i form av ålderspensionsavgift och särskild löneskatt med den lägre procentsatsen, om han vid årets ingång har fyllt 65 år eller haft

hel ålderspension hela året. Fallet med hel ålderspension kunde inträffa redan från och med år 1999.

Enbart SLF

För anställda och egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare gäller de äldre reglerna, dvs. ålderspensionsavgift ska aldrig betalas tillsammans med SLF.

Om inkomsten inte ger rätt till några förmåner betalas i stället för socialavgifter enbart SLF och då med den högre procentsatsen.

Exempel på ersättningar där en arbetsgivare/utbetalare ska betala enbart SLF är, förutom lön till anställd som är född före 1938 och vid årets ingång har fyllt 65 år, avsättningar till vinstandelsstiftelse samt vissa försäkringsersättningar, t.ex. avgångsersättning (AGE), ersättning enligt gruppsjukförsäkring (AGS) och ersättning enligt ansvarsförsäkring (TFA).

Exempel på när enbart SLF ska betalas i form av egenavgift är inkomst av passiv näringsverksamhet, inkomst av annat förvärvsarbete för den som är född 1937 eller tidigare samt på inkomst för det år den skattskyldige avlidit.

SAL:s regler beträffande bl.a. beräkningen av underlaget för socialavgifter är i huvudsak tillämpliga på den särskilda löneskatten.

Utländsk arbetsgivare betalar från 2001 inte SLF.

EG:s förordning 1408/71 är inte tillämplig på SLF.

11.2.7 Inkomstbegreppen

Lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL, och LIP har andra inkomstbegrepp än IL och SAL. I stället för inkomstskattelagens och SAL:s begrepp tjänst/näringsverksamhet använder AFL och LIP beteckningarna inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete än anställning och behandlar enbart förvärvsinkomster som kan grunda rätt till socialförsäkringsförmåner.

I SAL finns inte längre den koppling till inkomst av anställning/annat förvärvsarbete som fanns i GSAL. I stället talar man om ersättning för utfört arbete för vilken arbetsgivaravgifter ska betalas respektive inkomst av arbete på vilken egenavgifter ska betalas.

Inkomst av anställning enligt AFL

Till ersättning för vilken arbetsgivaravgifter ska betalas enligt SAL hänförs i huvudsak inkomster av förvärvsarbete i Sverige som någon med A-skatt utfört för någon annans räkning eller ersättning som i annat fall grundas på ett arbetsavtal (t.ex. avgångsvederlag). Dessa ersättningar är normalt inkomst av anställning enligt AFL. Arbetsgivaravgifter ska emellertid ibland

betalas även på ersättningar som enligt AFL är inkomst av annat förvärvsarbete, t.ex. arbetsersättning till näringsidkare med A-skatt.

Inkomst av annat förvärvs-arbete enligt AFL

Inkomst för vilken egenavgifter ska betalas motsvarar i huvudsak inkomst av aktiv näringsverksamhet när näringsidkaren har F-skatt, men kan också avse vissa tjänsteinkomster. Exempel på inkomst av tjänst som är underlag för egenavgifter är

- lön från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige, när avtal har träffats enligt 2 kap. 8 § SAL att mottagaren ska betala sina socialavgifter själv i form av egenavgifter,
- hobbyinkomster,
- ersättning under 10 000 kr från en fysisk person eller ett dödsbo som inte bedriver näringsverksamhet och
- Marie Curie-stipendium som utbetalas av ett utländskt organ.

11.2.8 Internationella avtal

Socialförsäkrings-konventioner

Med den ökande rörligheten på den internationella arbetsmarknaden har det uppstått behov för länderna att lösa frågor rörande socialförsäkringsskyddet för ländernas medborgare. Detta har skett genom att länderna träffat särskilda avtal, konventioner om social trygghet. Sverige har för närvarande ingått 20 sådana konventioner samt en överenskommelse (med Québec. Konvention kan bara ingås mellan stater.) En multilateral konvention gäller mellan de nordiska länderna, övriga 19 konventioner och Québec-överenskommelsen är bilaterala. Konventionerna kan, beroende på vilket land det gäller, innebära antingen en inskränkning eller en utvidgning av den svenska lagstiftningens tillämplighet.

Skyldigheten att betala socialavgifter regleras endast i undantagsfall i konventionerna, men följer dessas bestämmelser om i vilket land personen i fråga ska anses vara försäkrad. Detta kan för en svensk arbetsgivare t.ex. innebära att arbetsgivaravgifter ska betalas i Sverige under längre tid än som följer av svensk intern rätt för en anställd som sänts ut för arbete i annat land.

Reglerna i en konvention tar över reglerna enligt svensk lag men inte EG:s regler.

EG-rätten

Den 1 januari 1994 trädde avtalet om det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet) i kraft och den 1 januari 1995 blev Sverige medlem i Europeiska Unionen (EU). Detta innebär

att EG:s rättsregler om social trygghet gäller som svensk lag sedan 1994. Dessa regler finns i första hand i Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen ("förordningen") och Rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av förordning nr 1408/71 ("tillämpningsförordningen"). Förordningen reglerar bl.a. vilket lands socialförsäkringssystem som ska vara tillämpligt när en person som är bosatt i ett medlemsland arbetar i ett annat medlemsland. I likhet med konventionerna nämner inte förordningen direkt i vilket land socialavgifter ska betalas, men detta följer indirekt av att förordningen utvisar vilket lands lagstiftning som ska tillämpas i det enskilda fallet.

Tillämpningsförordningen innehåller främst vissa administrativa regler och regler om hanteringen av olika intyg (E-blanketter).

Förordningens regler är överordnade både svensk lagstiftning och socialförsäkringskonvention.

Wien-konventionerna

Förutom förordningen och konventionerna om social trygghet kan också de två Wienkonventionerna om diplomatiska respektive konsulära förbindelser och lagen (1976:661) om immunitet och privilegier påverka socialförsäkringen och socialavgifterna.

Beskattning

Var en person ska beskattas påverkar inte socialförsäkringstillhörigheten, men kan i vissa fall påverka möjligheten att påföra egenavgifter/allmän pensionsavgift.

11.2.9 Utsänd arbetstagare

Ett centralt begrepp vid arbete utomlands är ”utsändning”. Med utsänd arbetstagare avses den som av sin arbetsgivare sänds ut till ett annat land för att där utföra arbete av tidsbegränsad varaktighet för arbetsgivarens räkning. En förutsättning för att utsändning ska anses föreligga är, att arbetstagaren vid utsändandet är omfattad av socialförsäkringen i det land där arbetsgivaren finns. En annan förutsättning är att ett anställningsavtal finns med arbetsgivaren. Den anställde kan inte vara både tjänstledig från och utsänd av samma arbetsgivare. Vissa administrativa krav (t.ex. intyg) måste också vara uppfyllda.

Lokalanställning

Utsändning i socialförsäkringens mening föreligger alltså inte om arbetstagaren sänds ut från t.ex. ett moderbolag men beviljas tjänstledighet från moderbolaget och anställs av ett dotterbolag i ett annat land. En sådan person är lokalanställd i arbetslandet och

ska omfattas av arbetslandets lagstiftning.

Den som t.ex. på grund av reglerna i en s.k. ej avsiktskonvention (se vidare avsnitt 11.4) först efter viss tids utsändning till arbetslandet blir omfattad av det landets lagstiftning, övergår då från att ha varit utsänd till att vara lokalanställd.

Begreppet utsändning har samma innebörd i SofL som i konventionerna och i EG:s regler. EG-rätten ställer numera inte något krav på att lönen ska betalas av den utsändande arbetsgivaren[2]. Lönen kan helt eller delvis betalas ut av ett företag i sysselsättningslandet utan att detta påverkar utsändningen. Samma regel bör tillämpas även utanför EU-området. Socialavgifter ska emellertid betalas i utsändningslandet, dvs. det land vars socialförsäkringssystem den utsände omfattas av.

Lön från utländsk utbetalare

På lön och andra ersättningar för arbete som utbetalas efter den 30 juni 1998 av ett utländskt företag till vilket mottagaren inte har något anställningsförhållande, ska den svenska arbetsgivaren betala avgifter om ersättningen har sin grund i den svenska anställningen (2 kap. 3 § SAL och 1 kap. 2 § GSAL i den senares lydelse 1 juli 1998 – 31 december 2000). För tid före den 1 juli 1998 betalade den anställde socialavgifterna själv i form av egenavgifter.

Intyg om utsändning

En utsändning måste alltid styrkas med ett intyg om tillämplig lagstiftning (blankett E 101) inom EU-området och med ett utsändningsintyg mellan Sverige och ett annat konventionsland (se nedan under 11.3.1 och 11.3.2). Utanför EU- och konventionsområdet förekommer inga utsändningsintyg.

11.2.10 Gränsdragningen mellan tjänsteresa och utsändning

Den som företar en kortare tjänsteresa till ett annat land står kvar i hemlandets socialförsäkring och socialavgifter betalas i hemlandet. Förvärvsarbetet anses utfört i verksamhet där och inte i arbetslandet. Om vistelsen är långvarig (i vart fall överstiger ett år) eller resorna till samma land är ofta återkommande med endast korta avbrott, kan fråga uppstå om den anställde i själva verket är utsänd och att tidsgränserna vid utsändning i så fall måste iakttas. Denna fråga måste bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Om arbetsgivaren och arbetstagaren träffat avtal om tjänstgöringsort eller om särskild lön, om bostad anskaffats för längre tid o.d., är detta omständigheter som talar för att den anställde är utsänd. I princip ska intyg om tillämplig lagstiftning alltid utfärdas även vid kortvariga tjänsteresor inom EU-området. Ett förenklat blankett-

förfarande finns för korta (max. tre månader) utsändningar/tjänsteresor[3].

Observera att det skatterättsliga begreppet ”tjänsteresa” kan sammanfalla med socialförsäkringens utsändning, men behöver

[2]Administrativa kommissionens beslut nr 181 som gäller från den 1 januari 2002.
[3]Administrativa kommissionens beslut nr 148 av den 25 juni 1992.

inte göra det. T.ex. kan en utsändning som överstiger SAL:s och SofL:s ettårsgräns och som socialförsäkringsmässigt blir att se som en lokalanställning i det andra landet, ändå behandlas som en tjänsteresa skattemässigt.

11.3 Förordning (EEG) nr 1408/71 om social trygghet

Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

Rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpningen av förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen

Senaste konsoliderade utgåvan av dessa två förordningar finns i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT, nr L28, den 30 januari 1997. Vissa ändringar har dock skett sedan dess, bl.a. genom förordningarna nr 1606/98 rörande vissa offentliganställda och nr 859/2003 om tredjelandsmedborgare.

Rådets förordning (EG) nr 859/2003 om utvidgning av bestämmelserna i förordning (EEG) nr 1408/71 och förordning (EEG) nr 574/72 till att gälla de medborgare i tredje land som enbart på grund av sitt medborgarskap inte omfattas av dessa bestämmelser

Prop. 1994/95:19 (Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen)

Prop. 2000/01:55 (samarbetsavtal med Schweiz)

Social trygghet och EES (SOU 1993:115)

Svenskar i EU-tjänst (SOU 1995:89)

Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (utgåva 6, SKV 405)

Den allmänna pensionen, EU och konventionerna (Riksförsäkringsverkets vägledning 2001:1)

Från och med den 1 januari 1994 gäller som nämnts EG:s regler om social trygghet som svensk lag, under 1994 på grund av EES-avtalet och från och med 1995 genom Sveriges medlemskap i EU. För den som är bosatt i Sverige innebär detta att EG:s regler bl.a. reglerar rättigheten till sociala förmåner och skyldigheten att betala socialavgifter om han arbetar i ett annat EU/EES-land än bosättningslandet. De materiella bestämmelserna om vilket lands lagstiftning som är tillämplig finns i förordningen (EEG) nr 1408/71 (förordningen), medan förordningen (EEG) nr 574/72 (tillämpningsförordningen) främst innehåller administrativa föreskrifter.

Den senaste kompletta (”konsoliderade”) utgåvan av de två förordningarna finns i Europeiska Unionens officiella tidning, EUT[4], nr L 28 av den 30 januari 1997. Ett antal ändringar har dock gjorts sedan dess. Ändringarna publiceras också i förordningsform i EUT.

Medlemsländer

Förordningen omfattar följande länder:

Belgien	Luxemburg
Danmark	Nederländerna
Finland	Norge
Frankrike	Portugal
Grekland	Schweiz
Irland	Spanien
Island	Storbritannien o. Nordirland
Italien	Sverige
Liechtenstein	Tyskland
	Österrike

EES-avtalet

Island, Liechtenstein och Norge omfattas av förordningen genom EES-avtalet, de övriga länderna genom medlemskap i EU.

Schweiz

Schweiz är varken EU-land eller omfattat av EES-avtalet, men genom ett separat samarbetsavtal med EU som trädde i kraft den 1 juni 2002[5] omfattas även Schweiz av förordningen från detta datum.

Nya medlemsländer

Från och med den 1 maj 2004 utökas EU med tio nya medlemsländer, nämligen: Cypern, Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien och Ungern.

I fortsättningen kommer beteckningen "EU-land" respektive "medlemsland" att användas för både EU- och EES-länderna samt Schweiz om inte annat framgår.

Personkretsen

Före den 1 juni 2003 var förordningen bara tillämplig på personer som var medborgare i och omfattade av socialförsäkringen i ett medlemsland. Personer som visserligen var bosatta i ett medlemsland men som var medborgare i ett land utanför EU/EES- området, s.k. tredjelandsmedborgare, omfattades inte av förordningen.

[4]Före den 1 februari 2003 kallad Europeiska gemenskapernas officiella tidning, EGT.

[5]Publicerat i EUT nr L 144 den 30 april 2002.
Från och med den 1 juni 2003 har detta ändrats genom en tilläggsförordning till förordning 1408/71, Rådets förordning (EG) nr 859/2003 av den 14 maj 2003. Enligt denna senare förordning utvidgas bestämmelserna i 1408/71 till att också

omfatta tredjelandsmedborgare som är lagligen bosatta i ett EU-land. För de tre EES-länderna och Schweiz gäller bestämmelserna i förordning 859/2003 inte ännu. Förordning 859/2003 måste först införlivas dels i EES-avtalet, dels i ett särskilt avtal med Schweiz.

Danmark

Danmark har begärt ett undantagande från förordning 859/2003, varför tredjelandsmedborgare inte är omfattade av förordning 1408/71 i förhållande till Danmark. I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller i stället den nordiska konventionen på tredjelandsmedborgare, vilket i normalfallet ger samma resultat som förordning 1408/71 beträffande socialförsäkringen och socialavgifterna.

Diskrimineringsförbud

Enligt EG-rätten ska den som omfattas av förordningen och som arbetar i ett annat medlemsland än sitt bosättningsland omfattas av samma rättigheter och skyldigheter inom socialförsäkringen som landets egna medborgare (artikel 3 i förordningen). Diskriminering på grund av medborgarskap eller bristande bosättning är inte tillåten.

Lagvalsregler

I förordningens artikel 13-16 finns regler om vilket lands lagstiftning om social trygghet som ska tillämpas i ett antal olika arbetssituationer och för olika personalkategorier (lagvalsreglerna). Artikel 17 innehåller en dispensregel enligt vilken ländernas behöriga institutioner kan komma överens om undantag från artiklarna 13-16.

Behöriga organ

Behörig institution i Sverige är försäkringskassan. Riksförsäkringsverket är förbindelseorgan. Behörig myndighet är socialdepartementet.

Artikel 13-16

Enligt huvudregeln (förordningens artikel 13.1 och 13.2.a) ska en anställd som omfattas av förordningen, tillhöra lagstiftningen i endast en medlemsstat i taget, i regel den stat där han arbetar (lex loci laboris-principen). Detta gäller även om han är bosatt i något annat medlemsland och även om arbetsgivaren finns i något annat medlemsland. Sociala förmåner tjänas in och avgifter betalas i det land vars lagstiftning är tillämplig (den behöriga staten). I normalfallet får socialavgifter inte tas ut i två länder samtidigt. Detta innebär bl.a. att den allmänna pensionsavgiften inte får tas ut i Sverige när personen i fråga enligt förordningen ska omfattas av socialförsäkringen i ett annat medlemsland.

I två undantagsfall som rör dels egenföretagare och dels vissa offentligt anställda, kan avgifter i två länder bli aktuellt, se avsnitt 11.3.3 och 11.3.6.

Offentligt anställda omfattas normalt alltid av lagstiftningen i arbetsgivarens land, även om arbetet utförs i annat EU-land

(artikel 13.2.d). Någon tidsbegränsning vid utsändning finns inte. Avgifter i två länder kan förekomma i vissa speciella fall.

För den som är anställd ombord på ett fartyg som för en medlemsstats flagga gäller normalt flagglandets lagstiftning (artikel 13.2.c).

Undantag från regeln om arbetslandets lag gäller bl.a. vid utsändning (artikel 14.1) och vid samtidigt arbete i flera länder (artikel 14.2).

Nedan följer en genomgång av vad som gäller i ett antal olika situationer.

11.3.1 Svensk arbetsgivare. Utsändning till annat EU-land

Utsändning

Om en svensk arbetsgivare sänder en anställd som omfattas av svensk socialförsäkring, för arbete i annat EU-land för arbetsgivarens räkning och arbetet förväntas vara i högst 12 månader, omfattas den anställde av den svenska socialförsäkringen under hela utsändningstiden och samtliga arbetsgivaravgifter betalas i Sverige (artikel 14.1a). En förutsättning är att den anställde inte ersätter någon som har fullgjort sin utsändningsperiod. Om så är fallet kommer ersättaren att omfattas av arbetslandets lag från första dagen.

Förlängning

12-månadersperioden kan förlängas i maximalt ytterligare 12 månader, om arbetet på grund av oförutsedda omständigheter varar längre än som ursprungligen förväntades (artikel 14.1b). En förutsättning för förlängning är att behörig institution i arbetslandet lämnar sitt samtycke. Samtycke måste begäras av arbetsgivaren innan den första 12-månadersperioden gått ut. I Sverige handlägger försäkringskassan ärenden om förlängning.

Om arbetet förväntas vara längre tid än 12 månader, omfattas den anställde av arbetslandets lagstiftning från första dagen och alla avgifter ska betalas i arbetslandet. Inga avgifter betalas i Sverige om inte dispens har medgetts (se avsnitt 11.3.9).

Det är alltså avsikten vid utsändningens början som avgör om man ska stå kvar i det svenska socialförsäkringssystemet eller direkt från första dagen omfattas av arbetslandets försäkring. (Jämför med intern svensk rätt enligt SofL, där vad som ”kan antas” beträffande utsändningens längd är avgörande).

Intyg om tillämplig

Vid utsändning till annat land måste tillhörigheten till det utsändande landets lagstiftning kunna styrkas. Den anställde ska

lagstiftning

kunna visa upp ett Intyg om tillämplig lagstiftning, blankett E 101, där den behöriga institutionen i utsändningslandet intygar att den anställde ska omfattas av utsändningslandets lagstiftning under viss tid. I Sverige utfärdar försäkringskassan dessa intyg, normalt på initiativ av arbetsgivaren eller den anställde. Saknas intyg gäller huvudregeln att arbetslandets lag är tillämplig.

Även vid förlängning av utsändningstiden utöver 12 månader, utfärdar den behöriga institutionen ett intyg, Förlängning av utsändningsperiod (blankett E 102), efter godkännande av det andra landets behöriga institution.

Försäkringskassan ska skicka kopia av intygen till arbetsgivarens och den anställdes skattekontor.

Om skattekontoret anser att en E-blankett är upprättad under felaktiga förutsättningar, ska kontakt tas med försäkringskassan. Om blanketten har utfärdats av en institution i annat land kontaktar kassan den institutionen för eventuell rättelse. Skattekontoret kan inte ensidigt underkänna ett intyg på en E-blankett. Se EG-domstolens domar den 10 februari 2000, mål C-202/97, Fitzwilliam Executive Search Ltd och den 30 mars 2000, mål C-178/97 Barry Banks m.fl.

11.3.2 Arbetsgivare i annat EU-land. Utsändning till Sverige

Om en arbetsgivare i ett annat medlemsland sänder en anställd för arbete i Sverige och arbetet förväntas vara i högst 12 månader, ska inga avgifter betalas i Sverige. Den utsände omfattas av det egna landets socialförsäkring. Även i detta fall kan 12-månadersperioden förlängas. Se ovan under 11.3.1. Intyg om tillämplig lagstiftning respektive intyg om förlängning ska finnas.

Om arbetet förväntas vara längre tid än 12 månader, ska samtliga avgifter betalas i Sverige från första dagen och den utsände omfattas direkt av svensk lagstiftning om inte dispens har medgetts (se avsnitt 11.3.9).

11.3.3 Arbete inom två eller flera EU-länder

Den som normalt arbetar inom två eller flera medlemsländer, omfattas i regel av lagstiftningen i det medlemsland där arbetsgivarföretaget har sitt säte (artikel 14.2a och 14.2b)ii). Ett par undantag finns emellertid.

Resande eller flygande personal hos företag som bedriver

verksamhet med internationella transporter

Resande och flygande personal

– Personal som är anställd vid en filial eller en fast representation omfattas av lagstiftningen i det land där filialen/ representationen finns, även om företagets säte finns i annat medlemsland (artikel 14.2a)i).

– Personal som huvudsakligen arbetar inom den medlemsstat där man är bosatt, omfattas av bosättningslandets lagstiftning, även om företaget har säte eller filial i något annat medlemsland (artikel 14.2a)ii).

I övriga fall tillämpas lagstiftningen i det land där arbetsgivaren har sitt säte (artikel 14.2a).

För anställda inom internationell transport användes tidigare blankett E 110 som fylldes i av arbetsgivaren. Från den 1 april 2003 ska blankett E 101 som utfärdas av försäkringskassan, användas även för anställda inom transportbranschen för att intyga socialförsäkringstillhörigheten.

Andra anställda än resande och flygande personal

Övriga, en arbetsgivare

En arbetsgivare:

– Normalt gäller huvudregeln att den anställde ska omfattas av lagstiftningen i det land där arbetsgivaren har sitt säte (artikel 14.2b)ii).

– Om den anställde utför viss del av arbetet (behöver inte vara huvuddelen) i det land där han är bosatt, gäller i stället bosättningslandets lagstiftning (artikel 14.2b)i).

Övriga, flera arbetsgivare

Flera arbetsgivare i två eller flera medlemsländer:

– Lagstiftningen i bosättningslandet gäller även om den anställde inte har utfört något arbete där (artikel 14.2b)i).

En anställd som arbetar i flera länder ska kunna förete intyg om tillämplig lagstiftning på blankett E 101.

Verksamhet över en gemensam gräns

Arbete över en gräns

Den som arbetar i ett medlemsland för ett företag som har sitt säte i ett annat medlemsland och vars verksamhet sträcker sig över de två ländernas gemensamma gräns (t.ex. vid gruvdrift eller jordbruk), ska omfattas av lagstiftningen i det land där företaget har sitt säte (artikel 14.3).

Personer som är försäkrade i ett särskilt system för offentligt anställda

Särskilt system för offentligt anställda

I vissa medlemsländer (t.ex. Tyskland och Portugal) omfattas inte offentligt anställda av det allmänna socialförsäkringssystemet utan tillhör ett eget system. Den som är offentligt anställd och försäkrad i ett sådant system i ett medlemsland och samtidigt anställd eller egenföretagare i ett eller flera andra medlemsländer, ska omfattas av lagstiftningen i det land där han är offentligt anställd (artikel 14e). Samtliga avgifter, både för anställningen och verksamheten som egenföretagare, ska betalas i det land där han är offentligt anställd.

I det fall en person är offentligt anställd i två eller flera medlemsländer samtidigt och i åtminstone ett av länderna är omfattad av ett särskilt socialförsäkringssystem för offentligt anställda, ska han omfattas av lagstiftningen i vart och ett av länderna (artikel 14f). Avgifter betalas alltså i flera länder samtidigt.

Artiklarna 14e och 14f gäller för tid från och med den 25 oktober 1998[6].

Svenska offentligt anställda är omfattade av den allmänna socialförsäkringen och artiklarna 14e och 14f kan därför inte bli tillämpliga på dessa.

Allt arbete ses som arbete utfört i ett och samma land

Den som arbetar i flera medlemsländer men som enligt förordningens regler ska omfattas av lagstiftningen i endast en stat, ska behandlas som om han utförde allt förvärvsarbete i den staten (artikel 14d.1). Regeln har för svenskt vidkommande betydelse särskilt på självständig aktiv näringsverksamhet som bedrivs utomlands när Sverige är behörig stat.

11.3.4 Egenföretagare (andra än sjömän)

Utsändning

Enligt förordningen kan även en egenföretagare omfattas av reglerna om utsändning. Den som normalt utför arbete som egenföretagare i en medlemsstat, står kvar i den statens socialförsäkring även vid arbete i en annan medlemsstat, om arbetet inte avses överstiga 12 månader (artikel 14a.1a). Reglerna om förlängning är också tillämpliga på egenföretagare (artikel 14a.1b).

Arbete i flera länder

En egenföretagare som normalt arbetar i två eller flera medlemsstater, omfattas av lagstiftningen i bosättningsstaten under förutsättning att han utför viss del av arbetet i den staten.

[6]Rådets förordning (EG) nr 1606/98.

Om inget arbete utförs i bosättningsstaten ska egenföretagaren omfattas av lagstiftningen i det land där han utför sitt huvudsakliga arbete

(artikel 14a.2). Se även avsnitt 11.3.6.

Huvudsakligt arbetet

I tillämpningsförordningen artikel 12a.5d) sägs att för att bedöma vad som är huvudsakligt arbete ska man främst beakta på vilken ort företagarens permanenta arbetslokaler finns och om sådana saknas ska man se till sådana kriterier som "arbetets normala beskaffenhet och varaktighet, antalet tjänster som tillhandahålls och den inkomst som arbetet ger".

Intyg

Intyg om tillämplig lagstiftning (blankett E 101) respektive förlängning (blankett E 102) ska kunna företes.

11.3.5 Sjömän

Flagglandets lag

Som tidigare nämnts omfattas sjömän som är anställda för arbete ombord på ett fartyg normalt av lagstiftningen i det land, vars flagga fartyget för (artikel 13.2c).

Utsändning och förlängning

Utsändningsreglerna är tillämpliga även på sjömän: en sjöman som sänds ut för arbete på ett annat medlemslands fartyg för tid som avses uppgå till högst 12 månader, står kvar i det utsändande landets lagstiftning (artikel 14b.1). Även reglerna om förlängning är tillämpliga på sjömän. Intyg om tillämplig lagstiftning respektive förlängning ska kunna företes.

Två undantag finns från flagglandets lagstiftning:

Undantag

- Den som utför arbete inom ett lands territorialvatten eller i en hamn ombord på ett fartyg som för ett annat medlemslands flagga och vars besättning han inte tillhör (t.ex. stuveriarbetare och lotsar), omfattas av "hamnlandets" lagstiftning (artikel 14b.3).
- Den som är anställd ombord på ett fartyg som för ett medlemslands flagga, men får sin lön från ett företag med säte i annat medlemsland, ska omfattas av lagstiftningen i det landet, om den anställde också är bosatt där. Den som betalar ut lönen ska ses som arbetsgivare.

Behörig institution

För sjömän, som utan att vara bosatta i Sverige ska omfattas av svensk socialförsäkring, är Västra Götalands allmänna försäkringskassa, Sjöfartskontoret, behörig institution.

11.3.6 Anställd i en medlemsstat och egenföretagare i en annan

Anställnings-landets lag

Den som arbetar som anställd i ett medlemsland och som egenföretagare i ett annat ska normalt omfattas av lagstiftningen i det land där han är anställd. Socialavgifter ska betalas där både för anställningsinkomsten och för inkomsten av näringsverksamheten (artikel 14c.a).

Avgifter i två länder, bilaga 7

Från denna regel har medlemsländerna begärt undantag i ett antal speciella fall (artikel 14c.b). Undantagen finns noterade i bilaga 7 till förordningen och bilaga 6 till EES-avtalet beträffande de tre EES-länderna. Undantagen medför att i de i bilagan uppräknade fallen ska lagstiftningen i två länder tillämpas. Avgifter för anställningsinkomsten ska betalas i anställningslandet och för näringsinkomsten där näringsverksamheten bedrivs. Detta är tillsammans med specialreglerna för vissa offentliganställda (se avsnitt 11.3.3) det enda undantaget från regeln att avgifter inte får betalas i två länder samtidigt.

För svenskt vidkommande medför artikel 14c.b) tillsammans med bilaga 7 att avgifter ska betalas i två länder när en person som är bosatt i Sverige är egenföretagare här och samtidigt anställd i ett annat medlemsland.

11.3.7 Anställda på beskickningar och konsulat

Reglerna om tillämplig lagstiftning för personer som arbetar på beskickningar och konsulat finns i artikel 16. De som arbetar på en beskickning är i regel antingen statligt anställda (personer med diplomatstatus) eller lokalanställda. De statligt anställda omfattas som tidigare nämnts av arbetsgivarlandets (förvaltningslandets) lagstiftning (artikel 13.2d). Övrig personal omfattas enligt huvudregeln av arbetslandets (= det land där beskickningen finns) lagstiftning (artikel 16.1 med hänvisning till artikel 13.2a).

Valrätt

Om en beskickningsanställd som inte är statligt anställd, är medborgare i den sändande staten, dvs. arbetsgivarlandet, har han rätt att välja om han vill tillhöra arbetsgivarlandets eller arbetslandets lagstiftning. Om valmöjligheten utnyttjas första gången inom tre månader från anställningens början, gäller valet retroaktivt från första anställningsdagen. I fortsättningen kan valmöjligheten utnyttjas vid varje kalenderårs utgång med avseende på nästa kalenderår (tillämpningsförordningen, artikel 13.1).

Blankett E 103

Den som har utnyttjat sin valrätt, ska anmäla detta till den behöriga institutionen i det land vars lagstiftning har valts (i Sverige Stockholms läns allmänna försäkringskassa). Institutionen utfärdar intyg på blankett E 103, Val av tillämplig lagstiftning.

11.3.8 EU:s hjälppersonal och nationella experter

EU:s hjälppersonal

Samtliga EU:s institutioner och organ anställer s.k. hjälppersonal (auxiliary staff) på kortare tid, i regel max. ett år. Hjälppersonalen, som ofta arbetar som tolkar eller översättare, har institutionen eller organet som arbetsgivare och är i princip att se som lokalanställda, men enligt artikel 16.3 har hjälppersonalen en omfattande rätt att välja vilket lands lagstiftning de vill tillhöra. Hjälppersonalen kan välja mellan att omfattas av lagstiftningen i arbetslandet, i det medlemsland vars lagstiftning de senast omfattades av eller av lagstiftningen i det land de är medborgare. Valet ska göras vid anställningens början och gäller sedan hela tiden ut.

Enligt tillämpningsförordningen artikel 14.1 och 14.2 ska anställningsmyndigheten informera den behöriga institutionen i det "valda" landet (i Sverige Stockholms läns allmänna försäkringskassa) om valet. Institutionen utfärdar sedan intyg på blankett E 103.

Nationella experter

EU-kommissionen och det till kommissionen knutna forskningscentret (Joint Research Centre) anlitar för tidsbegränsade uppdrag på tre månader till tre år nationella experter (detached national experts). Dessa experter arbetar åt kommissionen men anses formellt anställda av sin nationelle arbetsgivare. En svensk nationell expert bör stå kvar i den svenska socialförsäkringen under hela uppdraget. För offentligt anställda följer detta automatiskt enligt artikel 13.2d). För en privatanställd nationell expert måste arbetsgivaren ansöka om dispens enligt artikel 17 om arbetet förväntas vara längre än 12 månader.

Den tidigare gällande specialregeln i 12 kap. 9 § IL avseende bl.a. internationella experters tjänsteställe har upphävts från den 1 januari 2002.

11.3.8.1 Marie Curie-stipendier

Forskarstipendier från EU, s.k. Marie Curie-stipendier, är skattepliktig inkomst av tjänst. Om stipendiet utbetalas av en svensk värdinrättning, ska utbetalaren betala arbetsgivaravgifter på stipendiebeloppet (2 kap. 11 § p. 4 SAL). Om ett utländskt organ betalar ut stipendiet ska mottagaren betala egenavgifter (3 kap. 7 § SAL). Skatt- och avgiftsskyldighet föreligger inte för stipendier som beviljats före den 1 januari 1998 och som beräknats med hänsyn till att de ska vara skattefria.

11.3.9 Undantag (dispens) från förordningens artiklar

13-16

Artikel 17

Två eller flera medlemsstater kan komma överens om undantag (dispens, artikel 17) från artiklarna 13-16 i förordningen. I Sverige handlägger försäkringskassan dispensfrågor som rör enskilda personer och RFV sådana som rör grupper av anställda eller egenföretagare.

De vanligaste dispensfallen gäller utsända som ska fortsätta att omfattas av utsändningslandets lagstiftning, trots att arbetet beräknas pågå mer än ett år. Enligt praxis inom EU medger de flesta länder, även Sverige, i dessa fall dispens i upp till fem år. Dispens kan också tillgripas för att retroaktivt korrigera att någon av misstag har omfattats av ”fel” lands lagstiftning.

Institutionen/myndigheten i det land vars lagstiftning den anställde ska omfattas av, ska utfärda intyg på blankett E 101 efter det att institutionen i arbetslandet gett sitt godkännande till dispensen.

11.3.10 Avtal om betalning av socialavgifter

En arbetsgivare som saknar fast driftställe i det medlemsland där den anställde arbetar, kan komma överens med den anställde att denne betalar socialavgifterna själv (avtalet kallades tidigare i Sverige omvänt likställighetsavtal). Denna regel finns i artikel 109 i tillämpningsförordningen. Motsvarande regel finns i 2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § SAL. Enligt artikel 109 ska arbetsgivaren underrätta den behöriga institutionen i arbetslandet (i Sverige försäkringskassan) om överenskommelsen. Särskild blankett finns inte. Den anställde ska enligt 3 kap. 17 § LSK ange i sin inkomstdeklaration om en sådan överenskommelse finns. I övrigt är avtalet formlöst. Den anställde betalar även allmän löneavgift.

Avtal saknas

Om överenskommelse saknas ska arbetsgivaren i vanlig ordning betala arbetsgivaravgifter men inte allmän löneavgift. Egenavgifter får inte påföras den anställde.

Regeln i artikel 109 är tillämplig även på svensk arbetsgivare som sysselsätter personal i annat EU-land.

11.3.11 Undantag vid utsändning av anställd som är tredjelandsmedborgare

Förordningen gäller inte om en svensk arbetsgivare sänder ut en anställd, som visserligen är bosatt i Sverige men som är tredjelandsmedborgare, för arbete i Danmark, Schweiz eller något av de tre EES-länderna Island, Liechtenstein och Norge, eller om arbetsgivare i något av dessa länder sänder en tredjelandsmedborgare till Sverige. I stället gäller

socialförsäkringskonventionens regler om en sådan finns.

Sverige saknar konvention med Liechtenstein. Vid utsändning av tredjelandsmedborgare till eller från Liechtenstein gäller respektive lands lag, dvs. för Sveriges vidkommande 12 månaders utsändningstid.

Förordning 859/2003 om tredjelandsmedborgare kommer att införlivas i EES-avtalet och i samarbetsavtalet med Schweiz.

11.3.12 Förslag till ny förordning

EU:s råd har i slutet av 1990-talet lagt ett förslag om ny förordning om samordning av de sociala trygghetssystemen. Beträffande de nuvarande artiklarna 13-16 föreslås en del förenklingar, bl.a. rörande reglerna för sjömän och anställda inom transportbranschen. Regeln om förlängning av utsändningstid föreslås bli slopad.

Något ikraftträdandedatum för den nya förordningen är inte utsatt.

11.4 Arbetsgivaravgifter när en konvention om social trygghet är tillämplig. Förordningen är inte tillämplig

---

Konventioner om social trygghet (FKF 80)
Konvention mellan Sverige och Kap Verde (SFS 1991:1333)
Nordisk konvention om social trygghet (SFS 1993:1529)
Konvention mellan Sverige och Chile (SFS 1995:1337)
Konvention mellan Sverige och Österrike (SFS 1997:265)
Konventionen mellan Sverige och Turkiet (tilläggsöverenskommelse, SFS 2001:1285)
Konvention mellan Sverige och Kanada (SFS 2002:221)
Prop. 1992/93:7 (nordisk konvention om social trygghet)
Prop. 2003/04:44 (ny nordisk konvention om social trygghet)
Prop. 1994/95:199 (konvention om social trygghet med Chile)
Prop. 1995/96:203 (konvention om social trygghet med Österrike)
Prop. 1997/98:3 (tilläggsöverenskommelse till konvention om social trygghet med Turkiet)
Prop. 2001/02:106 (konvention om social trygghet med Kanada)
Prop. 2003/04:98 (ny konvention om social trygghet med Luxemburg)
Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter (utgåva 6, SKV 405)

En av grundprinciperna i alla konventioner är att den som förvärvsarbetar omfattas av socialförsäkringslagstiftningen i arbetslandet. Socialavgifter ska därmed betalas i enlighet med arbetslandets lagstiftning. Från denna regel finns undantag för bl.a. utsända arbetstagare.

Ej avsikts-konventioner och avsikts-konventioner

Utsändningsreglerna är utformade på ettdera av två sätt. I det ena fallet står den utsände alltid kvar i hemlandets socialförsäkring ett bestämt antal månader och blir först efter det att den tiden har överskridits omfattad av arbetslandets lagstiftning (s.k. ej avsiktskonvention). I det andra fallet står den anställde kvar i hemlandets försäkring endast om utsändningstiden från början är avsedd att vara längst ett bestämt antal månader. Annars omfattas han från första dagen av arbetslandets lagstiftning (s.k. avsiktskonvention).

Enligt samtliga konventioner finns möjlighet för de berörda ländernas behöriga myndigheter att genom beslut om förlängning eller dispens göra avsteg från utsändningstiderna. Se vidare under avsnitt 11.4.4 och 11.4.5.

En förutsättning för att en utsändningsregel ska vara tillämplig vid utsändning från Sverige, är att arbetsgivaren finns här och att arbetstagaren vid utsändningsögonblicket är omfattad av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen.

De flesta konventioner omfattar endast arbetstagare, inte egenföretagare. Konventionerna med Kanada, USA, Tyskland och Österrike samt den nordiska konventionen utgör undantag.

Tredjelands-medborgare

Observera att från och med den 1 juni 2003 tillämpas förordningen och inte konventionerna även på tredjelands-medborgare i förhållandet mellan Sverige och samtliga EU-länder utom Danmark, men f.n. inte i förhållande till Schweiz eller EES-länderna Island och Norge.

11.4.1 Utsändningsintyg

För att reglerna om utsändning ska kunna tillämpas måste utsändningen styrkas genom utsändningsintyg. När en konvention är tillämplig utfärdas dessa i Sverige av försäkringskassan. När utsändningsintyg saknas finns risk att socialavgifter tas ut både i Sverige och i det andra landet eller att den anställde går miste om PGI i Sverige. Utsändningsintygen är något olika utformade för de olika konventionerna.

11.4.2 Tidsgränser för utsändning i de olika konventionerna

Ej avsiktskonventioner

12 månader

En utsändningstid om 12 månader gäller i förhållande till Kap Verde-öarna (SFS 1991:1333). Enligt denna konvention står den utsände kvar i det egna landets socialförsäkring de första 12 månaderna av utsändningen. Därefter övergår den anställde till att omfattas av arbetslandets lagstiftning och samtliga avgifter ska betalas i arbetslandet.

24 månader

En utsändningstid om 24 månader gäller i förhållande till följande länder:

Grekland (SFS 1985:774, omtryck)
Italien (SFS 1982:887)
Jugoslavien (SFS 1978:798, SFS 1992:996 och SFS 1994:320)
Nederländerna (SFS 1983:22)
Portugal (SFS 1979:869)
Schweiz (SFS 1986:246, omtryck)
Tyskland (SFS 1977:740)

Vid utsändning från Sverige för arbete i något av dessa länder kvarstår alltså arbetsgivarens avgiftsskyldighet i Sverige under 24 månader. Därefter ska socialavgifter betalas i arbetslandet enligt detta lands lagstiftning. För den som sänds hit från något av dessa länder för arbete, tas inte socialavgifter ut här de första 24 månaderna.

Utsändningsreglerna i samtliga ovanstående konventioner utom den med Jugoslavien omfattar alla personer som vid utsändandet är bosatta i respektive land och som omfattas av utsändningslandets socialförsäkring vid utsändningstidpunkten.

Konventionen med Jugoslavien

Konventionen med Jugoslavien, numera Unionen Serbien-Montenegro, omfattar från och med den 16 januari 1992 även Kroatien och Slovenien[7] och, genom beslut den 5 maj 2000, Bosnien och Hercegovina från detta datum. Den svensk-jugoslaviska konventionen omfattar endast medborgare i respektive land.

36 månader

En utsändningstid om *36 månader* gäller i förhållande till Marocko (SFS 1982:249).

Konventionen omfattar endast svenska och marockanska medborgare. Den utsände står enligt konventionen kvar i det egna landets socialförsäkringssystem under de första 36 månaderna av utsändningen. Avgifter betalas endast i utsändningslandet.

Därefter betalas avgifter endast i arbetslandet.

60 månader

En utsändningstid om 60 månader gäller i förhållande till Kanada[8] samt till Québec enligt särskilt avtal.[9]

[7]Obs! att Slovenien från och med den 1 maj 2004 blir omfattat av förordningen.
[8]Fr.o.m. den 1 april 2003, SFS 2002:221.
[9]SFS 1988:100.

Enligt en ny konvention som trädde i kraft den 1 april 2003, gäller från och med detta datum en utsändningstid om 60 månader i förhållande till Kanada. Konventionen med Kanada omfattar ålders- och efterlevandepension samt sjuk- och aktivitetsersättning, som från 2003 ersatte förtidspension och sjukbidrag. Detta medför beträffande arbetsgivaravgifterna att konventionen berör

ålders- och efterlevandepensionsavgiften samt den andel av sjukförsäkringsavgiften som finansierar sjuk- och aktivitetsersättningen. Riksförsäkringsverket beräknar årligen den procentsatsen.[10] En anställd som sänds ut från det ena landet till det andra står kvar helt i det egna landets lagstiftning om utsändningen kan antas pågå längst ett år. Arbetsgivaren betalar då samtliga avgifter i hemlandet. En svensk arbetsgivare betalar ålders- och efterlevandepensionsavgift och andelen sjukförsäkringsavgift enligt både konventionen och svensk lag, de övriga avgifterna enbart enligt svensk lag. Om en utsändning från Sverige till Kanada varar längre tid än 12 månader men högst 60 månader, ska enligt konventionen från första dagen endast ålders- och efterlevandepensionsavgift samt andelen sjukförsäkringsavgift betalas i Sverige. Efter 60 månader blir den anställde helt omfattad av kanadensisk socialförsäkring och inga avgifter betalas i Sverige.

En kanadensisk arbetsgivare som sänder hit personal i max. 12 månader, betalar inga avgifter i Sverige. Varar utsändningen längre tid än ett år men högst 60 månader, betalar arbetsgivaren från första dagen alla avgifter utom ålders- och efterlevandepensionsavgift och andelen sjukförsäkringsavgift. Efter 60 månader betalas alla avgifter i Sverige.

Québec

Ett särskilt avtal finns med Québec som även omfattar arbetsskadeavgiften. Vid utsändning till Québec betalas ålders- och efterlevandepensionsavgift, andelen sjukförsäkringsavgift samt arbetsskadeavgift i Sverige under högst 60 månader. I övrigt som Kanada. Skyldigheten att betala efterlevandepensionsavgift och

andelen sjukförsäkringsavgift följer av konventionen med Kanada.

Vid utsändning från Québec betalas inte ålders- och efterlevandepensionsavgift, andelen sjukförsäkringsavgift och arbetsskadeavgift under de första 60 månaderna. Efter 60 månader betalas samtliga avgifter i Sverige. Vid utsändning som varar i max. 12 månader betalas inga avgifter i Sverige.

[10]För år 2003 var andelen sjukförsäkringsavgift 5,26 %, för år 2004 är den 5,79 % (RFFS 2003:25).

Gamla konventionen

Den konvention mellan Sverige och Kanada som gällde före den 1 april 2003 omfattade endast ålders- och efterlevandepensionsavgift (samt arbetsskadeförsäkring avseende Québec). Utsändningstiden var 24 månader.

Avsiktskonventioner

Enligt nedanstående konventioner är utsändningsreglerna tillämpliga, dvs. den anställde står kvar i det egna landets försäkring, endast om utsändningen från början är avsedd att vara längst ett visst antal månader (12, 24, 36 eller 60). Om avsikten vid utsändandet är att arbetet ska pågå längre tid, omfattas den anställde direkt av lagstiftningen i arbetslandet vid ankomsten dit och socialavgifter ska betalas där från första dagen.

Längst 12 månader:

Chile (SFS 1995:1337)
Luxemburg (SFS 1988:350)
Norden (SFS 1993:1529)
Storbritannien och Nordirland (SFS 1988:106)
Turkiet (SFS 1981:208, 2001:1285)
Österrike (SFS 1997:265)

Längst 24 månader:

Spanien (SFS 1984:555)

Längst 36 månader:

Frankrike (SFS 1981:584)
Israel (SFS 1983:325)

Längst 60 månader:

USA (SFS 1986:734)

Konventionen med Österrike

Konventionen med Österrike ansluter helt till reglerna i förordning 1408/71 vad beträffar utsändning, förlängning, arbete i flera länder, dispens etc. Blankett E 101 används vid utsändning m.m. enligt den svensk-österrikiska konventionen.

Konventionen med Turkiet

Genom en tilläggsöverenskommelse som trätt i kraft den 1 februari 2002 har konventionen med Turkiet ändrats till att bli en avsiktskonvention med en utsändningstid om 12 månader.

Ny konvention med Luxemburg

En ny konvention med Luxemburg är under utarbetande. Konventionen kommer helt att ansluta till förordningarna 1408/71, 574/72 och 859/2003. Ikraftträdandedatum är ännu inte bestämt.

Konventionen med USA

Konventionen med USA omfattar endast ATP och folkpension (från och med 1999 ålders- och efterlevandepension). Den som sänds ut från det ena landet för arbete i det andra omfattas helt av lagstiftningen i utsändningslandet om arbetet avses pågå längst 12 månader. Beräknas arbetet pågå mer än 12 månader men längst 60 månader är den utsände omfattad av pensionssystemet (ålders- och efterlevandepension för Sveriges vidkommande) i det utsändande landet. Det innebär att för den som sänds ut från Sverige till USA för ett arbete som avses pågå längst 12 månader, ska samtliga arbetsgivaravgifter betalas här. Beräknas arbetet pågå i t.ex. tre år, betalas från första dagen endast ålders- och efterlevandepensionsavgift i Sverige. Är avsikten vid utsändandet att arbetet ska pågå i mer än 60 månader, ska från första dagen inga avgifter betalas här.

På motsvarande sätt gäller för den som sänds hit från USA för arbete som beräknas pågå längst 12 månader, att inga avgifter ska betalas här. Beräknas arbetet pågå mer än 12 månader men längst 60 månader ska arbetsgivaren betala alla avgifter utom ålders- och efterlevandepensionsavgift här. Beräknas arbetet pågå mer än 60 månader ska samtliga avgifter betalas här från första dagen.

Ny konvention med USA

En tilläggskonvention med USA är under utarbetande för att anpassa konventionen till det nya svenska pensionssystemet. Den nya konventionen kommer i likhet med den svensk-kanadensiska att också omfatta sjuk- och aktivitetsersättningen och motsvarande avgift. Datum för ikraftträdande är inte bestämt.

11.4.3 Den nordiska konventionen

Den nordiska konventionen är utformad med förordning 1408/71 som grund.

Detta innebär att bl.a. utsändningsreglerna i konventionen är desamma som i förordningen, dvs. huvudprincipen är att den som är utsänd för arbete i ett annat nordiskt land för tid som avses vara

längst 12 månader, står kvar i utsändningslandets socialförsäkring och samtliga avgifter betalas där. Om utsändningen är avsedd att vara längre tid än 12 månader omfattas den anställde från första dagen av arbetslandets lagstiftning. Samtliga avgifter betalas i arbetslandet. Även reglerna om arbete i flera länder, förlängning och dispens är desamma som i förordningen.

Utsändning och arbete i flera länder ska styrkas med intyg på blankett E 101.

Konventionen gäller för personer som är bosatta i de nordiska länderna och som inte omfattas av förordningen, t.ex. tredjelandsmedborgare i förhållande till Danmark, Island och Norge samt personer som aldrig har förvärvsarbetat.

Behörig myndighet i Sverige är Riksförsäkringsverket.

Ny nordisk konvention

En ny nordisk konvention har utarbetats (prop. 2003/04:44). De materiella ändringarna kommer främst att beröra förmånssidan. Datum för ikraftträdandet är inte bestämt.

11.4.4 Förlängning av utsändningsreglernas tillämpning

I alla konventioner finns bestämmelser som gör det möjligt att förlänga tillhörigheten till det utsändande landets lagstiftning, antingen genom tillämpning av en särskild förlängningsregel (finns inte i alla konventioner) eller genom dispens. Vid utsändning från Sverige görs ansökan om förlängning hos RFV. Medgivande till förlängningen krävs från det andra landets behöriga myndighet. Om ansökan beviljas ska arbetsgivaravgifter betalas här för den tid som angetts i beslutet.

11.4.5 Dispens

Dispens kan användas dels för att låta en anställd omfattas av utsändningslandets lagstiftning under längre tid än den ordinarie utsändningstiden, dels för att korrigera att någon av misstag blivit omfattad av ”fel” lands socialförsäkring.

Det kan också i enskilda fall inträffa att en person vid arbete i ett annat konventionsland eller i Sverige varken omfattas av det andra landets eller av svensk socialförsäkring. Kontakt bör då tas med RFV som kan utreda dispensmöjligheter.

I Sverige handläggs dispensärenden av RFV. Ett dispensförfarande kräver alltid godkännande av bägge ländernas behöriga myndigheter.

11.4.6 Avtal om betalning av avgifter

Även en arbetsgivare i konventionsland som är avgiftsskyldig här, kan träffa överenskommelse med sin anställde att denne i stället betalar egenavgifter. Förutsättningen är att arbetsgivaren saknar fast driftställe i Sverige (2 kap. 8 § och 3 kap. 6 § SAL). Den anställde ska i sin deklaration upplysa om avtalet. Den anställde betalar även allmän löneavgift.

Avtal saknas

Om avtal saknas ska arbetsgivaren i vanlig ordning betala arbetsgivaravgifter i Sverige men inte allmän löneavgift. Egenavgifter får inte påföras den anställde.

En svensk arbetsgivare med personal anställd i ett konventionsland kan sluta motsvarande avtal endast om lagstiftningen i arbetslandet tillåter det. I konventionerna finns inga regler om sådana avtal.

11.4.7 Förbindelse om ålderspensionsavgift vid arbete i konventionsland

Den som är utsänd till ett konventionsland av arbetsgivare i Sverige tjänar inte in rätt till ålderspension här när försäkringstillhörigheten har övergått till arbetslandet. Arbetsgivaren kan emellertid i en förbindelse med RFV ha åtagit sig att svara för ålderspensionsavgiften. Den anställde kommer då att tillgodoräknas pensionsgrundande inkomst i Sverige och han blir då i regel dubbelförsäkrad. Regeln gäller endast svenska medborgare.

Ingen nyteckning

Möjligheten att nyteckna förbindelser har upphört från och med den 1 januari 2001 (2 kap. 11 och 12 §§ samt 15 kap. 18 § LIP har upphört att gälla, SFS 1999:802). Redan tecknade förbindelser gäller t.o.m. utgången av 2005[11] om de inte sägs upp tidigare.

Arbetsgivare som tecknat förbindelse före 2001 ska betala ålderspensionsavgift och lämna gul kontrolluppgift för den förbindelsen avser så länge förbindelsen gäller, dock längst till utgången av 2005[12].

Inom EU/EES-området har förbindelser inte varit tillåtna sedan 1994.

11.5 Arbetsgivaravgifter enligt SAL när varken förordningen eller konvention om social trygghet är tillämpliga

Socialavgiftslagen (2000:980), SAL
Socialförsäkringslagen (1999:799), SofL

Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift
Lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift
Lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift
Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL
Lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall

Handledning för skattebetalning (SKV 404)

[11]Övergångsbestämmelserna p. 3, SFS 1999:802.
[12]Övergångsbestämmelserna p. 8, SFS 2000:980.

11.5.1 Lokalanställning i Sverige

A-skatt

Svensk arbetsgivare och utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige ska betala arbetsgivaravgifter på utgiven avgiftspliktig ersättning för arbete i Sverige för den som har A-skatt och är omfattad av den svenska arbetsbaserade försäkringen.

F-skatt med villkor

Arbetsgivaravgifter ska även betalas för den som innehar en F-skattsedel med villkor och inte skriftligen åberopar F-skattsedeln.

Avtal om avgifter

Även en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här ska betala avgifter för lokalanställd personal. Arbetsgivaren och arbetstagaren kan dock träffa avtal enligt 3 kap. 6 § SAL om att arbetstagaren ska betala egenavgifter. Att arbetsgivaren inte ska betala avgifter när avtal slutits framgår av 2 kap. 8 § SAL. Den anställde ska i sin inkomstdeklaration notera att avtal slutits. I övrigt är avtalet formlöst. Om avtal har slutits ska den anställde även betala allmän löneavgift.

11.5.2 Lön från främmande makts beskickning

Diplomater

Diplomater som arbetar vid utländsk stats beskickning eller lönade konsulat i Sverige omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen. Inga arbetsgivaravgifter ska betalas för dessa personer (2 kap. 9 § SAL).

Lokalanställda

Övrig, lokalanställd personal är omfattad av den arbetsbaserade försäkringen om det är förenligt med bestämmelserna om immunitet och privilegier i de konventioner som anges i 2 och 3 §§ lagen (1976:661) om immunitet och privilegier. Diplomaters personliga tjänare (utländska medborgare som inte är bosatta här) är ibland undantagna från den svenska arbetsbaserade

försäkringen medan övriga lokalanställda normalt omfattas. För dessa senare personer ska beskickningen betala arbetsgivaravgifter om inte avtal om betalning av avgifter har slutits. Eftersom de anställdas löner inte taxeras, kan f.n. inga egenavgifter tas ut (3 kap. 12 § SAL). De anställda är emellertid omfattade av den arbetsbaserade försäkringen (arbete i Sverige, 1 kap. 1 § SofL) och har rätt till arbetsbaserade förmåner (3 kap. 4-5 §§ SofL).

En utländsk beskickning i Sverige ses som utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här och ska därför inte betala allmän löneavgift eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster. Detta gäller retroaktivt från 2001.

Förbindelser

De förbindelser om ålderspensionsavgift för svenska medborgare och för här bosatta utländska medborgare som många beskickningar har slutit med RFV, har fr. o. m. 2001 blivit obehövliga.

Beträffande beskickningar som omfattas av förordningen, se även under avsnitt 11.3.7.

Skattskyldighet

Förslag finns (PM 2003-07-02 från finansdepartementet, Fi2000/1082) att slopa undantagandet från skattskyldighet i 3 kap. 14 § IL för lokalanställd personal vid utländska beskickningar. Något ikraftträdandedatum för de nya bestämmelserna är inte bestämt.

11.5.3 Utsända arbetstagare

Svensk arbetsgivare. Utsänd högst ett år

Den som sänds ut från Sverige av svensk arbetsgivare för arbete i annat land, anses enligt 2 kap. 9 § SofL utföra arbete här i Sverige om arbetet kan antas pågå i högst ett år.

För en sådan arbetstagare ska samtliga arbetsgivaravgifter betalas (1 kap. 8 § och 2 kap. 4 § SAL).

Observera att i SofL används begreppet ”kan antas” i stället för det tidigare ”avsikt”. Ändringen innebär att arbetstagarens/arbetsgivarens uppgifter inte nödvändigtvis måste tas för goda om omständigheterna tyder på något annat.

Utsändning mer än ett år

Om arbetet redan vid utresan kan antas pågå mer än ett år, omfattas den utsände inte av den arbetsbaserade försäkringen under någon del av utlandsvistelsen. Inga avgifter alls ska betalas i Sverige (1 kap. 6 § och 2 kap. 4 § SAL). Möjlighet till förlängning av utsändningstiden finns inte utanför EU- eller konventionsområdet. Se dock nedan under svensk statlig arbetsgivare.

Den som lämnar Sverige på längre tid än ett år ska anmäla

utresan till försäkringskassan (5 kap. 3 § SofL).

Svensk statlig arbetsgivare

Den som sänds ut av statlig arbetsgivare för arbete i annat land omfattas av den arbetsbaserade försäkringen under hela utsändningen oberoende av tid (1 kap. 2 § 1 st. och 2 kap. 9 § 3 st. SofL). Sådan arbetsgivare ska betala alla avgifter i Sverige under hela utsändningen (1 kap. 8 § SAL).

Utländsk arbetsgivare. Hitsänd högst ett år

Den som av utländsk arbetsgivare sänds hit för arbete omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen om arbetet kan antas vara högst ett år (2 kap. 9 § SofL). Arbetsgivaren är i så fall inte avgiftsskyldig här.

Hitsänd mer än ett år

Om det redan vid utsändningens början kan antas att arbetet ska pågå längre tid än ett år, inträder avgiftsskyldighet för samtliga avgifter (utom allmän löneavgift om arbetsgivaren saknar fast driftställe här) så fort arbetstagaren kommer hit, eftersom denne då omfattas av den arbetsbaserade försäkringen (1 kap. 8 § SAL). Avtal om betalning av avgifter kan slutas. Den anställde anses även bosatt här. Undantag gäller för statlig arbetsgivare.

Utländsk statlig arbetsgivare

Den som sänds hit av en utländsk statlig arbetsgivare omfattas inte av den arbetsbaserade försäkringen även om utsändningen kan antas vara längre än ett år. (1 kap. 8 § SAL, 2 kap. 9 § och 1 kap. 2 § SofL). Några avgifter betalas inte i Sverige.

Intyg

Utsändningsintyg finns inte till och från länder som ligger utanför EES- och konventionsområdena.

11.5.4 Konsekvenser när utsändningstiden ändras

Utsändningstiden förlängs

För arbetstagare som sänds ut från Sverige för arbete som kan antas pågå kortare tid än ett år betalar arbetsgivaren samtliga avgifter. Om förhållandena ändras, t.ex. genom att anställningskontraktet förlängs så att utsändningstiden blir längre än ett år ska, från det att förlängningen beslutades, inga avgifter betalas i Sverige. Den anställde ska meddela försäkringskassan om förlängningen.[13] Någon ändring retroaktivt av avgifterna eller socialförsäkringen görs inte.

Utsändningstiden förkortas

När det kan antas vid utsändningens början att arbetet ska pågå mer än ett år, betalas efter utresedagen inga avgifter i Sverige. Om därefter tiden förkortas till högst ett år på grund av att förhållandena ändras, ska samtliga avgifter betalas från det att förkortningen beslutades och den anställde återvänt till Sverige. Någon ändring för retroaktiv tid ska inte göras.

På motsvarande sätt förändras avgiftsskyldigheten för arbetsgivare i annat land när utsändningstiden förändras för hitsända

arbetstagare.

11.6 Egenavgifter

11.6.1 Inkomster som deklareras som inkomst av tjänst men för vilka egenavgifter ska betalas

Egenavgifter i tjänst

Ett antal inkomster ska deklareras som tjänsteinkomst men är enligt 3 kap. SAL underlag för egenavgifter eller särskild löneskatt om personen fyllt 65 år vid årets ingång. Den som är född 1938 eller senare ska även i vissa fall betala ålderspensionsavgift. Arbetsgivaren/utbetalaren betalar inga arbetsgivaravgifter. Inkomsten deklareras under punkt 19 i inkomstdeklarationen.

Följande utlandsinkomster grundar egenavgifter i tjänst:

- Inkomst från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige när avtal träffats enligt 2 kap. 8 § SAL

[13]RFV:s Vägledning, Försäkrad i Sverige genom bosättning eller arbete, 2000:2.

  (”omvänt likställighetsavtal”). Arbetet utförs i Sverige.När avtal slutits i enlighet med artikel 109 i tillämpningsförordningen kan det förekomma att arbetet har utförts utomlands. Den anställde måste emellertid vara omfattad av svensk socialförsäkring.

- Forskarstipendium från EU (Marie Curie-stipendium) när utbetalaren är en *utländsk* institution (3 kap. 7 § SAL). Om utbetalaren är en svensk institution ska utbetalaren betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 11 § p. 4 SAL).

- En arbetstagare ska också betala egenavgifter på skattepliktig inkomst av tjänst som, utan att ett anställningsförhållande förelegat, utbetalats av fysisk person bosatt utomlands eller av utländsk juridisk person om ersättningen utbetalats *före den 1 juli 1998.*[14] Om ersättningen har utbetalats efter den 30 juni 1998 och har sin grund i ett anställningsförhållande i Sverige, ska den *svenske* arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 3 § SAL). Som exempel kan nämnas ersättning i pengar, aktier eller andra förmåner som ett utländskt moderbolag ger ut till anställda i det svenska dotterbolaget.

– Ersättning för arbete som utbetalats av en fysisk person som är bosatt utomlands och inte utgör utgift i den personens näringsverksamhet, om ersättningen understiger 10 000 kronor och parterna inte har kommit överens om att utbetalaren ska betala arbetsgivaravgifter (3 kap. 5 § SAL).

Schablonavdrag

Den skattskyldige medges schablonavdrag under inkomst av tjänst för socialavgifter med högst 25 procent och för särskild löneskatt med högst 20 procent (12 kap. 36 § IL)

11.6.1.1 Särskild A-skatt

Den som har en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige ska betala preliminär skatt i form av särskild A-skatt. Arbetsgivaren är inte skyldig att göra skatteavdrag. Arbetstagaren måste i inkomstdeklarationen (även den preliminära självdeklarationen) upplysa om även ett avtal om betalning av avgifter finns, så att skatten inklusive egenavgifter och allmän pensionsavgift alternativt särskild löneskatt blir rätt beräknad.

[14]3 kap. 2a § 2 st. och 11 kap. 3 § 1 st. e) AFL i dess lydelse före den 1 juli 1998.

11.6.2 Inkomst av näringsverksamhet i ett EU-land - bosatt i annat EU-land. Förordningen är tillämplig

Den som är egenföretagare i ett EU-land ska omfattas av lagstiftningen i det landet även om han är bosatt i ett annat EU-land (förordningen artikel 13.2b). Om verksamheten bedrivs i Sverigekommer den alltså att omfattas av svensk lagstiftning. Alla avgifter ska betalas här. Observera dock undantaget för utsändning (avsnitt 11.3.4 ovan).

Den som är anställd i ett EU-land och egenföretagare i ett annat omfattas normalt av lagstiftningen i det land där anställningsinkomsten finns (artikel 14c a). Avgifter både för anställningsinkomsten och näringsverksamheten betalas i anställningslandet. I undantagsfall kan det bli avgifter i två länder (artikel 14 c b) tillsammans med bilaga 7). Se vidare under 11.3.6.

11.6.3 Inkomst av näringsverksamhet när varken förordningen eller konvention är tillämpliga

11.6.3.1 Inkomst av näringsverksamhet utomlands när

näringsidkaren är bosatt i Sverige

Näringsverksamhet som en fysisk person bedriver utomlands men som är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige, anses som arbete i Sverige (1 kap. 6 § SAL). Överskott av näringsverksamheten är avgiftspliktig om den som har inkomsten har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning (aktiv näringsverksamhet). Detta gäller under förutsättning att inkomsten taxeras i Sverige (3 kap. 3 och 12 §§ SAL).

Aktiv näringsverksamhet utomlands som bedrivs självständigt utan någon koppling till näringsverksamhet i Sverige är inte underlag för egenavgifter här.

Den som har inkomst av självständig aktiv näringsverksamhet utomlands och är över 65 år eller har inkomst av passiv näringsverksamhet utomlands ska inte betala särskild löneskatt, eftersom sådan skatt förutsätter inkomst av näringsverksamhet här i landet (2 § SLFL).

11.6.3.2 Inkomst av näringsverksamhet i Sverige när näringsidkaren är bosatt utomlands

Aktiv näringsverksamhet

Den som har inkomst av aktiv näringsverksamhet i Sverige men inte är bosatt här ska betala samtliga egenavgifter här (3 kap. 1- 3 § SAL). Inkomsten måste taxeras här.

Passiv näringsverksamhet

Den som har inkomst av passiv näringsverksamhet i Sverige ska betala särskild löneskatt på inkomsten (2 § SLFL). Inkomsten måste taxeras här.

11.7 Kontrolluppgiftsskyldighet

Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK
Förordning (2001:1224) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Skyldigheten att lämna kontrolluppgift för arbetsinkomst regleras fr.o.m. taxeringsåret 2003 i 6 kap. 1 § och 12 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter som trätt ikraft den 1 januari 2002. Lagen har medfört utökad skyldighet bl.a. för svensk arbetsgivare att lämna kontrolluppgift till utlandet i informationssyfte och för utländsk arbetsgivare att lämna kontrolluppgift för anställd som ska beskattas i Sverige eller

omfattas av svensk socialförsäkring.

Arbete utomlands, arbetsgivare i Sverige

Pensionsgrundande inkomst beräknas på den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten (2 kap. 18 § LIP). Den som arbetar utomlands för svensk arbetsgivare men som inte är skattskyldig här för inkomsten, kan emellertid som framgått vara berättigad till arbetsbaserade förmåner i Sverige (t.ex. vid utsändning och förbindelsefall). Förutsättningen för att pensionsgrundande inkomst ska kunna beräknas är att arbetsgivaren lämnar kontrolluppgift. I dessa fall lämnar arbetsgivaren Särskild kontrolluppgift - Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter, "gul" kontrolluppgift, KU 14, SKV 2303, finns även på engelska, SKV 2309.

Informations-utbyte

Kontrolluppgiftsskyldighet föreligger också för svensk arbetsgivare/utbetalare som betalar ut ersättning för arbete (samt royalty) till personer som varken ska beskattas här eller omfattas av svensk socialförsäkring, men där information om ersättningen ska sändas till annat land. Informationsutbytet sker till de flesta länder med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal. Vilka länder det gäller framgår av Riksskatteverkets föreskrifter RSFS 2002:12 och Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2004:6. Arbetsgivaren lämnar gul kontrolluppgift till Skatteverket för vidare befordran till landet i fråga.

Utomlands bosatta artister

Observera särskilt att en arbetsgivare som betalat ut ersättning till en mottagare som omfattas av lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska lämna gul kontrolluppgift. Några socialavgifter ska inte betalas även om artisten ska omfattas av svensk socialförsäkring.

Utländsk arbetsgivare

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige men har anställda som ska beskattas här eller omfattas av svensk socialförsäkring, ska i regel lämna vanlig lönekontrolluppgift (KU 10, SKV 2300, finns även på engelska, SKV 2301). Utländska beskickningar i Sverige och EU-institution där den anställde har valt att tillhöra svensk socialförsäkring enligt förordningens artikel 16.3, lämnar gul kontrolluppgift. Det kan också förekomma att en utländsk arbetsgivare lämnar kontrolluppgift på det egna landets blankett. Kontrolluppgiften förmedlas då via det andra landets skatteförvaltning.

11.8 Redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter

Utländsk arbetsgivare

Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som ska redovisa och betala arbetsgivaravgifter här, ska registrera sig hos Skatteverket, Utlandsskattekontoret i

Stockholm, (tidigare skattekontor Riks), som också tilldelar redovisningsnummer och skickar skattedeklarationer. Samma kontor kan medge att arbetsgivaren redovisar och betalar avgifterna vid annan tidpunkt än varje månad (10 kap. 12 § SBL).

En utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här ska fr.o.m. inkomståret 2001 inte betala allmän löneavgift eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster.

11.9 Avdrag för utländska egenavgifter

Enligt 62 kap. 6 § IL medges avdrag i vissa fall för utländska, obligatoriska socialförsäkringsavgifter för en skattskyldig som varit bosatt i Sverige. Avgifterna ska betalas på grund av utfört arbete och i enlighet med bestämmelserna i den nordiska konventionen eller enligt förordning 1408/71. Endast sådana avgifter som påförts enligt slutlig debitering eller liknande förfarande är avdragsgilla. Inkomsten ska beskattas i Sverige. Om den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig här endast en del av året, medges avdrag för den tiden (62 kap. 9 § IL). Se även avsnitt 2.6.

12 Internationell gåvobeskattning

2, 4, 6, 7, 8, 9, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 58,
58 a, 71 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
17 kap. skattebetalningslagen (1997:483)
Lag (1989:899) om dubbelbeskattning mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige beträffande skatter på arv och gåva
Arvs- och gåvoskatteförordningen (1958:563)
Förordning (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning
Förordning (1994:1300) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland

---

Sveriges dubbelbeskattningsavtal:
Storbritannien och Nordirland, avtalsdag 8.10 1980, SFS 1988:593
USA, avtalsdag 13.6 1983, SFS 1983:914
Danmark, Finland, Island och Norge, avtalsdag 12.9 1989, SFS 1992:1193
Tyskland, avtalsdag 14.7 1992, SFS 1992:1193
Frankrike, avtalsdag 8.6 1994, SFS 1994:1506

SOU 1939:18, 1962:59, 1969:60, 1971:46, 1976:39, 1987:18, 1987:62, 1997:75
Prop. 1931:211, 1941:192, 1979/80:77, 1983/84:3, 1987/88:132, 1988/89:53, 1989/90:39, 1989/90:87, 1990/91:153, 1992/93:3, 1992/93:222, 1994/95:29, 1994/95:91, 1997/98:14, 1998/99:15, 1998/99:119, 1999/2000:2, 2000/01:12, 2000/01:22, 2000/01:148

12.1 Inledning

Bestämmelser om gåvoskatt finns i AGL och i AGF.

SKV har utgivit en Handledning för gåvobeskattning (RSV 422 utg. 2), som huvudsakligen behandlar endast svensk gåvobeskattning. I detta avsnitt lämnas därför en redogörelse för endast

sådana frågor som kan vara av speciellt intresse vid gåvotransaktioner i internationella sammanhang.

Skattskyldighet

Skattskyldig är enligt 2 § AGL den som förvärvar egendomen.

Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder enligt 36 § första stycket AGL då gåvan blivit fullbordad eller handling, innefattande giltig utfästelse om gåva av lös egendom, överlämnats till mottagaren. I vissa fall är dock tidpunkten för skattskyldighetens inträde framskjuten (se 36 § andra stycket jämförd med 6-9 §§ AGL).

Gåvodeklaration

Gåvotagaren ska senast den 2 maj året efter det varunder skattskyldighet inträdde avge deklaration till SKV [45 § första stycket D) jämförd med 46 § andra stycket AGL].

Beskattningsmyndighet

Av 44 § AGL följer att beslut i fråga om gåvoskatt fattas av SKV.

12.2 Skattskyldighetens territoriella omfattning

Frågan om den svenska skattskyldighetens territoriella omfattning regleras i 35 § AGL.

Skattskyldighetens omfattning grundas på den internationellt vedertagna domicilprincipen. Skattskyldigheten knyts till givarens status. Huvudregeln angående skattskyldighetens territoriella omfattning finns i 35 § första stycket AGL:

> **35 § första stycket AGL**
>
> Gåvoskatt tas ut för egendom inom eller utom Sverige som
>
> 1. ges bort av den som vid tiden för gåvan var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige eller var antingen svensk medborgare eller gift med en svensk medborgare och hade flyttat från Sverige mindre än tio år före gåvotillfället, eller
> 2. ges bort av en svensk juridisk person.

Obegränsad skattskyldighet

Skattskyldighetens omfattning är således knuten till givarens domicil. Har givaren hemvist i Sverige är med andra ord gåvotagaren skattskyldig här oavsett om han själv bor utomlands eller om gåvan avser egendom i utlandet. Å andra sidan är enligt denna huvudregel gåvor från givare som bor utomlands inte skattepliktiga i Sverige. Detta överensstämmer både med vad som gäller vid arvsbeskattning och med de flesta utländska rättsordningar. Den svenska gåvoskatteskyldigheten omfattar också gåvor från svenska juridiska personer.

För att motverka skatteflykt finns en spärregel i 35 § AGL som lägger skatteplikt även på gåvor från den som själv är svensk medborgare eller är gift med svensk medborgare, om givaren har flyttat ut ur riket inom tio år före gåvotillfället.

Begränsad skattskyldighet

Även om givarens status inte medför att gåvoskatt ska tas ut i Sverige, har Sverige ansett sig ha anledning att hävda skatteanspråk vid gåva av egendom med särskild anknytning till Sverige. Bestämmelserna om begränsad gåvoskattskyldighet finns intagna i 35 § andra stycket jämförd med 4 § andra stycket AGL:

> **35 § andra stycket AGL**
>
> Gåvoskatt tas också ut för
>
> 1. egendom som anges i 4 § andra stycket 1-3 och som ges bort av en annan person än som avses i första stycket,
>
> 2. egendom som anges i 4 § andra stycket 4 och som ges bort av en annan person än som avses i första stycket, om givaren är svensk medborgare eller gåvotagaren är svensk medborgare eller svensk juridisk person.

> **4 § andra stycket AGL**
>
> Arvsskatt tas också ut för följande slag av egendom som efterlämnas av en annan person än som avses i första stycket, nämligen
>
> 1. fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige,
>
> 2. i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs här av den avlidne,
>
> 3. andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från egendom som avses i punkten 2,
>
> 4. svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier, under förutsättning att de efterlämnas av svensk medborgare.

Gåvoskatt tas således enligt dessa bestämmelser också ut för fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige, för i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs här av givaren och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från sådan egendom samt för andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag. Vidare tas svensk gåvoskatt ut för svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier om givaren är svensk medborgare eller gåvotagaren är svensk medborgare eller svensk juridisk person.

Beskickningspersonal

Särskilda bestämmelser om bosättning gäller för utlänning vid i Sverige belägen utländsk beskickning enligt 4 § tredje stycket AGL:

> **4 § tredje stycket AGL**
>
> Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, anses inte ha varit bosatt här i riket; ej heller sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare, om de vid sin död bodde hos honom och var utlänningar.

Enligt 43 § första stycket AGL ska vad som i fråga om arvsskatt

är stadgat i det ovan citerade stycket gälla i tillämpliga delar vid beskattning av gåva.

12.3 Gåvans värde

Egendomen uppskattas med hänsyn till förhållandena vid skattskyldighetens inträde. Bestämmelser om värdering av olika slag av egendom som ges bort som gåva finns i 22 § och 23 § AGL. Om inte annat anges i dessa bestämmelser ska gåva av lös egendom värderas enligt den s.k. marknadsvärdeprincipen i 23 § F andra stycket AGL:

> **23 § F andra stycket AGL**
>
> Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till vad den kan antas ha betingat vid en med tillbörlig omsorg skedd försäljning, som föranletts av boets avveckling.

Enligt 43 § första stycket AGL ska denna bestämmelse tillämpas även vid gåvobeskattning.

Fastigheter

Värdet av fast egendom belägen i Sverige anses som huvudregel vara fastighetens taxeringsvärde som gällde året före gåvotillfället (22 § 1 mom. jämfört med 43 § första stycket AGL).

Bestämmelser saknas i AGL om värdering av fast egendom i utlandet. Enligt rättsfallet NJA 1981 s. 730 ska emellertid värdering ske i enlighet med den s.k. marknadsvärdeprincipen i 23 § F andra stycket AGL. I praktiken kan det värde godtas som i utlandet åsatts fastigheten i skattesammanhang om inte särskilda skäl talar däremot.

Andra bostäder än fastigheter

Särskilda regler om värdering av andel i bostadsförening och bostadsaktiebolag finns i 23 § F första stycket AGL:

> **23 § F första stycket AGL**
>
> Andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet skall tas upp till enligt 22 § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

Innebörden av denna bestämmelse är att andel i bostadsförening, varmed likställs andel i bostadsrättsförening, eller aktie i bostadsaktiebolag tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet ska tas upp till enligt 22 § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut (43 § första stycket jämfört med 23 § F första stycket AGL).

Vad gäller gåva av andel i liknande utländsk förening eller utländskt bolag sker värderingen enligt marknadsvärdeprincipen enligt 43 § första stycket jämförd med 23 § F andra stycket AGL.

Utländsk valuta

Vidare finns särskilda regler om värdering av gåva i utländsk valuta i 23 § E AGL och 15 a § AGF:

> **23 § E AGL**
>
> Värdet av utländskt myntslag beräknas efter den köpkurs på checkar, utställda i samma myntslag, som gällde vid tiden för skattskyldighetens inträde. Finns ej sådan kurs eller kan av annan anledning värdet icke beräknas efter denna grund, bestämmer regeringen eller den myndighet regeringen förordnar, hur beräkningen skall ske.

> **15 a § AGF**
>
> Kan värdet av utländskt myntslag icke beräknas efter den grund som angives i 23 § E. AGL, bestämmer riksbanken hur beräkningen skall ske.

Utgångspunkten för att bestämma värdet av gåva i utländskt myntslag är således köpkursen på checkar utställda i samma myntslag. Kan värdet inte fastställas genom denna metod får i stället riksbanken bestämma värdet.

Utländska aktier

Enligt 23 § B AGL tas aktier som noteras på utländsk börs upp till 75 procent av det noterade värdet. Aktier som, utan att vara börsnoterade, är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30 procent av det noterade värdet.

Övrig lös egendom

Vad gäller värdering av övriga slag av lös egendom hänvisas till reglerna i 23 § AGL.

12.4 Avdrag för skulder

Rätten att göra avdrag för skulder var tidigare utformad olika beroende på om egendomen var föremål för obegränsad eller begränsad skattskyldighet. Endast vid obegränsad skattskyldighet medgavs avdrag för alla skulder som hänförde sig till egendomen ifråga.

Avdrag från värdet av den skattpliktiga egendomen får, enligt 13 § 2 mom. jämförd med 43 § första stycket AGL, göras endast för skulder som kan hänföras till egendomen såsom skulder på grund av förvärv, förbättring, reparation eller underhåll av den skattepliktiga egendomen eller, om fråga är om förvärvsverksamhet, lönekostnader, skatter och avgifter som belöper på förvärvsverksamheten. Detta gäller oavsett om obegränsad eller begränsad skattskyldighet föreligger.

12.5 Dubbelbeskattning

Skatteavtal

Andra länder än Sverige kan ha bestämmelser som medför att en och samma gåva blir föremål för gåvobeskattning både i Sverige och i ett annat land. För att undvika sådan dubbelbeskattning äger Sverige rätt att ingå avtal med annat land med stöd av 71 § 1 mom. AGL:

> **71 § 1 mom. AGL**
>
> Slutes beträffande arvs- och gåvoskatt avtal med främmande stat för undvikande av dubbelbeskattning eller för beredande av skattefrihet eller skattelindring åt juridisk person, som fullföljer allmännyttigt ändamål, äger regeringen föreskriva av avtalet betingade avvikelser från vad eljest i denna lag är stadgat, så ock meddela de närmare föreskrifter, som må finnas erforderliga för avtalets tillämpning.

Sverige har ingått avtal för att undvika dubbelbeskattning av gåvor med Storbritannien och Nordirland (SFS 1988:593), Amerikas Förenta Stater (SFS 1983:914), Tyskland (SFS 1992:1193 och 1994:1300) och Frankrike (SFS 1994:1506, 1995:1655). De nordiska länderna, Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige har ingått ett multilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på arv och gåva (SFS 1989:899 och 1992:945).

OECD:s modellavtal

Avtalen är vanligtvis uppbyggda enligt OECD:s modellavtal från 1983 avseende kvarlåtenskap, arv och gåva.

Hemvistbegreppet i OECD:s modellavtal

Hemvistet vid tillämpningen av OECD:s modellavtal bestäms enligt artikel 4 i avtalet enligt följande. Med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat", åsyftas person från vilken gåva enligt lagstiftningen i denna stat är skattepliktig där på grund av denna persons hemvist, bosättning eller varje annan liknande omständighet eller på grund av dennes medborgarskap. Uttrycket inbegriper emellertid inte person vars skatt skyldighet i denna stat är begränsad till förmögenhetstillgångar där.

Då på grund av denna bestämmelse en fysisk person anses ha hemvist i båda staterna ska han anses ha hemvist i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande.

Om han har en sådan bostad i flera, stater anses han ha hemvist i den stat, med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena).

Om det inte kan avgöras, i vilken stat han har centrum för levnadsintressena, eller om han inte i någon av staterna har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat, där han stadigvarande vistas.

Om han stadigvarande vistas i flera stater eller om han inte vistas

stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare.

Om han är medborgare i flera stater eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de berörda avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

Beskattning enligt OECD:s modellavtal

Enligt artikel 5 i modellavtalet får fast egendom, som överförs som gåva från en person som vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde har hemvist i en avtalsslutande stat och som är belägen i annan avtalsslutande stat, beskattas i denna andra stat.

Tillgångar hänförliga till fast driftställe eller stadigvarande anordning får enligt artikel 6 beskattas i det land där driftstället är beläget eller den stadigvarande anordningen finns (situsstaten).

Övrig egendom ska enligt artikel 7 beskattas i givarens hemvistland.

12.6 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning av gåva

I de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen finns regler om hur dubbelbeskattning ska undanröjas.

Ordinary credit

Vad gäller gåva används i dubbelbeskattningsavtalen metoden ordinary credit. Metoden innebär att hemviststaten beskattar gåvan men att den i situsstaten erlagda gåvoskatten får avräknas från hemviststatens gåvoskatt med högst det belopp till vilket hemviststatens skatt på den i det andra landet beskattade gåvan uppgår.

Befrielse från eller nedsättning av gåvoskatt

Då egendom har gåvobeskattas såväl här i riket som i utländsk stat finns även möjlighet att få befrielse från och nedsättning av gåvoskatten med stöd av bestämmelsen i 58 § AGL:

> **58 § AGL**
>
> Har egendom beskattats såväl här i riket som i utländsk stat, må regeringen eller den myndighet regeringen förordnar till undvikande av eller lindring i dubbelbeskattningen, när skäl därtill äro, på ansökan medgiva befrielse från eller nedsättning av den här i riket fastställda skatten.

Detta är den vanligaste metoden för att undanröja dubbelbeskattning. Genom bestämmelsen kan eftergift av gåvoskatt medges helt eller delvis, när egendom har beskattas såväl i Sverige som i ett annat land. Bestämmelsen åsyftar närmast att undanröja eller lindra dubbelbeskattning i förhållande till stat med vilken Sverige inte har något dubbelbeskattningsavtal. Eftergift kan dock medges enligt denna bestämmelse även när dubbelbeskattning sker trots avtal.

Ömsesidighets-principen

För att dubbelbeskattning ska kunna lindras i de avtalslösa fallen tillämpas de principer som är vägledande för avtalen. Av betydelse är således exempelvis givarens hemvist och egendomens art. Därutöver har i praxis uppställts kravet på ömsesidighet. Därmed menas att den andra staten i en liknande situation ska medge befrielse från eller nedsättning av gåvoskatt då sådan påförts i Sverige. Detta ömsesidighetskrav anses vara tillgodosett om staten i fråga enligt sin lagstiftning inte tar ut någon gåvoskatt på egendom belägen i annan stat. En faktisk dubbelbeskattningssituation ska dock föreligga. I princip medges inte nedsättning med mer än vad som motsvarar den erlagda utländska skatten på den egendom som ska beskattas endast i den andra staten. Överstiger denna skatt den del av den svenska skatten som är hänförlig till egendomen i fråga, blir nedsättningen begränsad till sistnämnda del.

Även i annat fall än som avses i 58 § AGL äger regeringen eller den myndighet regeringen förordnar medge befrielse från eller nedsättning av skatt enligt 58 a § AGL, när synnerliga skäl föreligger.

12.7 Förfarandet för att undanröja dubbelbeskattning

Förfarandet för att undanröja dubbelbeskattning regleras i förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning. Förordningen reglerar eftergift av gåvoskatt såväl genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtal som enligt 58 § och 58 a § AGL och har följande lydelse:

Förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning.

1 § Ansökan om befrielse från eller nedsättning av arvsskatt eller gåvoskatt för undvikande av eller lindring i dubbelbeskattning prövas av SKV utom i fall som avses i andra stycket.

Om ett ärende är av särskild betydelse eller annars sådant att det bör avgöras av regeringen, skall SKV med eget yttrande överlämna ärendet till regeringen.

2 § Ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt ges in skriftligen till SKV..

När slutligt beslut föreligger i ärendet delges sökanden beslutet. Om regeringen avgjort ärendet skall dessutom SKV underrättas om beslutet..

3 § Bestämmelser om anstånd med betalning av skatten finns i 17 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

4 § Har upphävts genom förordning (2001:410).

5 § Har ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt helt eller delvis bifallits, återbetalar SKV för mycket betald skatt.

Åtgärderna antecknas i SKV:s beslutsförteckning..

6 § Finner domstol eller annan myndighet att dess beslut i ärende om arvsskatt eller gåvoskatt kan komma att påverka frågan om eftergift av sådan skatt i ärende om tillämpning av skatteavtal, skall myndigheten

anmäla detta till SKV.

Efter anmälan enligt första stycket kan SKV ändra tidigare beslut i ärendet. I fråga om ärende enligt 1 § andra stycket, skall verket med eget yttrande överlämna anmälan till regeringen.

Ansökan om befrielse från eller nedsättning av gåvoskatt prövas av SKV:s HK. SKV på regional nivå fattar beslut i ett gåvoskatteärende på vanligt sätt enligt bestämmelserna i AGL. Det ankommer alltså inte på regionerna att undanröja den dubbelbeskattning som kan uppkomma. Har gåvoegendomen blivit föremål för gåvobeskattning såväl här i riket som i utländsk stat måste den skattskyldige själv hos SKV:s HK skriftligen ansöka om befrielse från eller nedsättning av den svenska gåvoskatten. Sedan SKV prövat en sådan ansökan kan verkets beslut överklagas till Länsrätten i Stockholms län.

Anstånd med att erlägga gåvoskatt

För att inte behöva betala gåvoskatten under den tid SKV:s HK handlägger dubbelbeskattningsärendet kan den skattskyldige ansöka hos SKV:s HK om anstånd med att erlägga hela eller del av skattebeloppet. Av 17 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) följer att regeringen eller den myndighet som regeringen har förordnat att handlägga ärenden angående tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning får vid handläggningen av sådant ärende bevilja den skattskyldige anstånd med inbetalning av den skatt som ärendet gäller. Av samma lagrum framgår vidare att anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslutet i ärendet fattades.

13 Internationell arvsbeskattning

2, 4, 5, 6 7, 8, 9, 13, 34, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 58,
58 a, 71 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
17 kap. skattebetalningslagen (1997:483)
2 kap. 1 och 2 §§ lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo
Lag (1935:45) om om kvarlåtenskap efter den som hade hemvist i Danmark, Finland, Island eller Norge
Lag (1989:899) om dubbelbeskattning mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige beträffande skatter på arv och gåva
Arvs- och gåvoskatteförordningen (1958:563)
Förordning (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning
Förordning (1994:1300) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland

---

Sveriges dubbelbeskattningsavtal:
Ungern, avtalsdag 20.11 1936 , SFS 1937:1009
Nederländerna, avtalsdag 25.4 1952, SFS 1953:48
Belgien, avtalsdag 18.1 1956, SFS 1958:180
Italien, avtalsdag 15.5 1962, SFS 1958:313
Sydafrika, avtalsdag 29.5 1961, SFS 1962:501
Israel, avtalsdag 15.5 1962, SFS 1963:34
Österrike, avtalsdag 21.11 1962, SFS 1963:411
Spanien, avtalsdag 25.4 1963, SFS 1964:97
Schweiz, avtalsdag 7.2 1979, SFS 1985:907
Storbritannien och Nordirland, avtalsdag 8.10 1980, SFS 1988:593
USA, avtalsdag 13.6 1983, SFS 1983:914
Danmark, Finland, Island och Norge, avtalsdag 12.9 1989, SFS 1992:1193
Tyskland, avtalsdag 14.7 1992, SFS 1992:1193
Frankrike, avtalsdag 8.6 1994, SFS 1994:1506

SOU 1939:18, 1962:59, 1969:60, 1971:46, 1976:39, 1987:18, 1987:62, 1997:75
Prop. 1931:211, 1937:67, 1941:192, 1952:235, 1956:46,

1957:28, 1962:13, 1962:177, 1963:14, 1963:193, 1973:158, 1979/80:45, 1979/80:77, 1983/84:3, 1984/85:124, 1987/88:132, 1988/89:53, 1989/90:39, 1989/90:87, 1990/91:153, 1992/93:3, 1992/93:222, 1994/95:29, 1994/95:91, 1997/98:14, 1998/99:15, 1998/99:119, 1999/2000:2, 2000/01:12, 2000/01:21, 2000/01:22, 2000/01:148

13.1 Inledning

Bestämmelser om arvsskatt finns i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL) och i arvs- och gåvoskatteförordningen (1958:563).

En person kan vid sin död ha anknytning till flera olika stater. Den avlidne kan t.ex. ha varit bosatt i staten A, medborgare i staten B, efterlämnat arvingar i staten C och innehaft egendom belägen i staten D.

Principerna för arvsbeskattningens omfattning i territoriellt hänseende förändrades väsentligt genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1989 (prop. 1988/89:53). Sverige anslöt sig genom denna lagstiftning till den internationellt vedertagna principen att den enskilda statens beskattningsrätt i första hand ska baseras på domicilprincipen och inte nationalitetsprincipen. Det är arvlåtarens eller testators personliga förhållanden som principiellt är avgörande för skattskyldighetens omfattning, medan mottagarens status endast undantagsvis påverkar denna. Domicilprincipen innebär att det avgörande för skattskyldighetens omfattning är var den skattskyldige vid sin död var bosatt och inte medborgarskapet. Det finns vissa spärregler som innebär att medborgarskapet i någon mån behåller sin betydelse.

Trots att Sverige övergått till domicilprincipen kan ändå dubbelbeskattning uppkomma. Genom tillämpning av ingångna dubbelbeskattningsavtal blir den slutliga arvsbeskattningen ofta delad mellan två länder.

Skattskyldighet

Skattskyldig är enligt 2 § AGL den som förvärvar egendomen.

Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder enligt 5 § AGL vid arvlåtarens eller testators död. I vissa fall är dock tidpunkten för skattskyldighetens inträde framskjuten (se 6 – 9 §§ AGL).

13.2 Skattskyldighetens territoriella omfattning

Frågan om den territoriella omfattningen av den svenska arvsskattskyldigheten regleras i 4 § AGL.

4 § AGL

Arvsskatt tas ut för egendom inom eller utom Sverige som efterlämnas av den som vid sin död var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige eller var antingen svensk medborgare eller gift med en svensk medborgare och hade flyttat från Sverige mindre än tio år före dödsfallet.

Arvsskatt tas också ut för följande slag av egendom som efterlämnas av en annan person än som avses i första stycket, nämligen

1. fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige,
2. i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs här av den avlidne,
3. andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från egendom som avses i punkten 2,
4. svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier, under förutsättning att de efterlämnas av svensk medborgare.

Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, anses inte ha varit bosatt här i riket; ej heller sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare, om de vid sin död bodde hos honom och var utlänningar.

13.2.1 Obegränsad skattskyldighet

Med obegränsad skattskyldighet avses att den avlidnes hela kvarlåtenskap ska bli föremål för svensk arvsskatt, oavsett i vilket land de enskilda tillgångarna fanns vid dödsfallet och oavsett vilken egendom kvarlåtenskapen bestod av.

Bestämmelser om obegränsad arvsskatteskyldighet finns i 4 § första stycket AGL. All egendom – oberoende av var i världen den är belägen – som efterlämnas av en person, som vid sin död var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige ska tas upp till arvsbeskattning här i landet. Obegränsad skattskyldighet gäller även, enligt samma lagrum, för egendom som efterlämnas av en person som var antingen svensk medborgare eller gift med en svensk medborgare och hade flyttat från Sverige mindre än tio år före dödsfallet.

I det enskilda fallet kan emellertid skattskyldigheten minskas eller elimineras på grund av dubbelbeskattningsavtal.

Domicilprincipen

Utgångspunkten för den obegränsade skattskyldigheten vid arvsbeskattningen är, som framgår av 4 § första stycket AGL, den omständigheten att den avlidne vid dödsfallet var bosatt här i riket. Med bosättning likställs det förhållandet att den avlidne stadigvarande vistades här.

Lagtexten innehåller inte någon definition av hemvistbegreppet; inte heller förs någon diskussion om detta i prop. 1988/89:53. Någon äldre arvsskattepraxis beträffande begreppet finns inte, eftersom AGL intill utgången av år 1988 byggde på

nationalitetsprincipen som grundregel.

Med bosättning likställs, som ovan nämnts, att en person vid sin död stadigvarande vistades i riket. Även om uttryckssättet i AGL överensstämmer med motsvarande benämningar i lagstiftningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, torde i praktiken något högre krav ställas på vistelsens varaktighet när det gäller AGL:s tillämpning, eftersom arvsskatten är en skatt av engångskaraktär.

Det förlängda hemvistbegreppet

Bestämmelserna om bosättning och stadigvarande vistelse kompletteras med en särskild utflyttningsregel. Enligt 4 § första stycket AGL föreligger obegränsad arvsskatteskyldighet för egendom, som efterlämnas av en utomlands bosatt svensk medborgare eller av den som var gift med en svensk medborgare, om utflyttning från Sverige skett mindre än tio år före dödsfallet. I prop. 1988/89:53 s. 10 uttalas beträffande denna bestämmelse att det inte är ”godtagbart att det allmännas skatteanspråk skulle sättas ur spel omedelbart efter det att den skattskyldige flyttat ut ur Sverige”. Det är här fråga om en strikt verkande regel och inte en presumtionsregel som kan motbevisas. Lagtexten preciserar inte vad som menas med uttrycket ”flyttat från Sverige”. Frågan är inte heller berörd i prop. 1988/89:53. I SOU 1987:62 s. 99 betecknas tioårsfristens början som ”dagen för avresan från Sverige”. Regeln är tillämplig om den avlidne var svensk medborgare vid dödsfallet. Utflyttning och byte av medborgarskap medför därför att den obegränsade skattskyldigheten omedelbart upphör då personen avstår från sitt svenska medborgarskap.

Det förlängda hemvistbegreppet träffar också en utländsk medborgare som var gift med en svensk medborgare vid dödsfallet och som flyttat från Sverige inom samma tioårsfrist. I denna regels konstruktion ligger den förutsättningen att arvlåtaren eller testator haft sin hemvist i Sverige någon gång under tioårsperioden. Däremot behöver inte äktenskapet ha ingåtts medan personen i fråga bodde i Sverige. Obegränsad arvsskatteskyldighet föreligger alltså om arvlåtaren eller testator bott i Sverige någon tid, därefter flyttat härifrån, ingått äktenskap med svensk medborgare under bosättningen utomlands samt avlidit inom tio år från utflyttningen.

13.2.2 Begränsad skattskyldighet

Även om obegränsad skattskyldighet inte föreligger kan egendomen bli föremål för beskattning i Sverige. För viss egendom som anses ha särskilt stark anknytning till Sverige tas det ut arvsskatt även om den avlidne inte hade hemvist i Sverige eller omfattas av ovannämnda spärregler – begränsad skattskyldighet.

Bestämmelser om begränsad skattskyldighet finns i 4 § andra stycket AGL.

Egendom som omfattas av den begränsade skattskyldigheten

Den begränsade skattskyldigheten omfattar följande slag av egendom:

1. Fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige. Att varje land förbehåller sig rätten att beskatta fast egendom i landet återspeglar en internationellt allmänt vedertagen princip.
2. I Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs i Sverige av den avlidne,
3. Andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från egendom som avses i punkten 2.
4. Svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier, under förutsättning att de efterlämnas av svensk medborgare.

Avdragsrätt för skulder

Om begränsad skattskyldighet föreligger återverkar detta på avdragsrätten för skulder. Enligt 13 § 2 mom. AGL får avdrag göras endast för de skulder som kan hänföras till egendomen, såsom skulder på grund av förvärv, förbättring, reparation eller underhåll av den skattepliktiga egendomen eller, om fråga är om förvärvsverksamhet, lönekostnader, skatter och avgifter som belöper på förvärvsverksamheten.

13.3 Undanröjande av dubbelbeskattning

Den omfattande skattskyldigheten i Sverige och det faktum att olika länder tillämpar olika principer för att bestämma skyldigheten att erlägga arvsskatt medför att egendomen efter en avliden person kan komma att beskattas i flera länder. För att undvika sådan dubbelbeskattning har många länder ingått avtal härom.

För att undvika dubbelbeskattning äger Sverige, med stöd av 71 § AGL, rätt att ingå avtal med annat land.

Ingångna dubbelbeskattningsavtal med Sverige

Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal rörande arvsskatt med följande länder: Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Island, Israel, Italien, Nederländerna, Norge, Republiken Sydafrika, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Tyskland, Ungern, USA och Österrike.

I denna framställning redogörs inte i detalj för innehållet i de enskilda dubbelbeskattningsavtalen utan här anges endast de

principiella riktlinjerna och de olika metoder som finns för att undanröja dubbelbeskattning.

Ett dubbelbeskattningsavtal mellan två stater kan inte utvidga skattskyldighetens omfattning, men däremot inskränka denna.

Dubbelbeskattningsavtalen har tillkommit under en lång tidrymd och är delvis ordnade efter olika system. Avtalen är genomgående uppbyggda efter domicilprincipen, vilket innebär att arvsskatt enbart ska tas ut i det land där den avlidne var bosatt. Regelmässigt beskattas dock fast egendom och rörelsetillgångar i det land där de kan sägas vara lokaliserade.

Varje land har full frihet att i förhandlingar med ett annat land bestämma innehållet i ett dubbelbeskattningsavtal. Det förekommer därför många olika varianter av avtal. För att undvika detta har OECD utarbetat riktlinjer för hur ett avtal bör se ut. För närvarande gäller riktlinjer antagna år 1982 benämnda ”Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts”.

Hemvistbegreppet

Avtalen innehåller mer eller mindre långtgående definitioner av hemvistbegreppet. Avgörande för hemvistet är i första hand var den avlidne var stadigvarande bosatt vid tiden för dödsfallet. Vid dubbel bosättning blir det avgörande i vilket land som den avlidne hade centrum för sina levnadsintressen. Kan frågan inte bedömas utifrån dessa kriterier blir medborgarskapet ofta avgörande. Staterna kan också ha träffat en överenskommelse om hur frågan ska avgöras i oklara fall.

Det finns två sätt att genom avtal förhindra dubbelbeskattning, exemptmetoden och credit of tax-metoden.

Exemptmetoden

Exemptmetoden innebär, att den ena staten, sedan den andra tillagts beskattningsrätt till viss egendom, utelämnar denna när den skattepliktiga kvarlåtenskapen ska bestämmas. Exemptmetoden finns i två olika former.

1. Full exemption. Den egendom som ska beskattas i ett land blir inte beskattad i det andra landet och påverkar inte heller skatteuttaget på annan egendom som ska beskattas i den andra staten.

2. Exemption with progression. Den egendom som beskattas i land A blir visserligen inte beskattad i land B men den har betydelse när skattesatsen för egendomen i land B ska fastställas. Denna metod är mycket vanlig i dubbelbeskattningsavtalen. Att tillämpa ett avtal som bygger på exemptmetoden är oftast inte förenat med några komplikationer. Om tvekan inte råder rörande bosättningsförhållandena och arten av den egendom den avlidne efterlämnar, är det bara att räkna ut hur

stor del av den svenska skatten som vid en proportionell fördelning är hänförlig till den egendom som inte ska beskattas i Sverige.

Credit of taxmetoden

Credit of tax metoden innebär, att det land, som tillämpar den, beskattar all den avlidnes egendom men tillåter att den utländska skatt som erlagts för den till utlandet hänförliga egendomen avräknas från den inländska skatten. Även denna metod finns i två olika former.

1. Full credit innebär, att det utländska skattebeloppet i sin helhet får avräknas – även om det överstiger den på den utländska egendomen belöpande inländska skatten.
2. Ordinary credit innebär, att det avräkningsbara utländska skattebeloppet inte får överskrida den inländska skatt, som faller på den egendom, som beskattas utomlands.

Exemptavtalen har den stora praktiska fördelen att de kan tillämpas utan att man känner till hur stor skatt som tagits ut i det andra landet. Credit-avtalen är betydligt svårare att tillämpa. Här måste man bl.a. veta vilken egendom som beskattats i den andra staten, hur stor del av skatten som är hänförlig till den egendom som enligt avtalet beskattats där samt när skatten erlagts.

De nya dubbelbeskattningsavtalen bygger vanligen på en blandning av credit och exemption.

Angående dubbelbeskattningsavtalet mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige beträffande skatter på arv och gåva, observera SFS 1989:899 och 1994:280. Angående dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland, se även SFS 1994:1300.

En skuld som kan hänföras till viss egendom som ska beskattas i ett land, t.ex. en inteckningsskuld, ska vanligen belasta och dras av från den egendomen, medan övriga skulder dras av från egen domen i hemvistlandet. Detta kan dock variera något mellan de olika dubbelbeskattningsavtalen.

13.4 Befrielse från eller nedsättning av arvsskatt enligt 58 § AGL

58 § AGL

Har egendom beskattats såväl här i riket som i utländsk stat, må regeringen eller den myndighet regeringen förordnar till undvikande av eller lindring i dubbelbeskattningen, när skäl därtill äro, på ansökan medgiva befrielse från eller nedsättning av den här i riket fastställda skatten.

Dubbelbeskattning kan även undvikas om Sverige saknar avtal

med det ifrågavarande landet. Nedsättning av skatten kan då ske med tillämpning av 58 § AGL. En förutsättning för nedsättning är att faktisk dubbelbeskattning inträtt. Ansökan prövas av SKV:s HK. Paragrafen kan tillämpas dels i fall där dubbelbeskattningsavtal med ett främmande land saknas, dels i fall där avtal finns men alla dubbelbeskattningssituationer inte blivit undanröjda i avtalet.

Efter hand har vissa principer etablerats beträffande tillämpningen av 58 § AGL. Enligt praxis krävs ömsesidighet, dvs. den andra staten skulle i en liknande situation medge befrielse eller nedsättning på grund av svensk arvsbeskattning. Detta ömsesidighetskrav är tillgodosett om staten ifråga enligt sina skattelagar inte tar ut någon arvsskatt på egendom belägen i annan stat. Det ska föreligga en faktisk dubbelbeskattningssituation. I princip medges inte nedsättning med mer än vad som motsvarar den erlagda utländska skatten på den egendom som anses böra beskattas endast i den andra staten. Om denna skatt överstiger den del av den svenska skatten som är hänförlig till egendomen i fråga, blir nedsättningen begränsad till sistnämnda del. Vid tillämpning av 58 § AGL blir det ofta nödvändigt att skaffa in uppgifter om skattereglerna i respektive främmande länder.

13.5 58 a § AGL

58 a § AGL

Även i annat fall än som avses i 57 eller 58 § äger regeringen eller den myndighet regeringen förordnar medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt, när synnerliga skäl föreligger.

Med stöd av 58 a § AGL har regeringen möjlighet att, när synnerliga skäl föreligger, medge befrielse från eller nedsättning av skatt. Denna dispensregel är avsedd att tillämpas endast i undantagsfall och mycket restriktivt.

13.6 Förfarandet rörande eftergift av arvsskatt vid dubbelbeskattning

För den praktiska hanteringen rörande tillämpning av dubbelbeskattningsavtal finns särskilda bestämmelser i förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning, den s.k. eftergiftsförordningen.

1 § eftergiftsförordningen

Ansökan om befrielse från eller nedsättning av arvsskatt eller gåvoskatt för undvikande av eller lindring i dubbelbeskattning prövas av SKV utom i fall som avses i andra stycket.

Om ett ärende är av särskild betydelse eller annars sådant att det bör avgöras av regeringen, skall SKV med eget yttrande överlämna ärendet till regeringen.

Av 1 § eftergiftsförordningen följer att frågan om dubbelbeskattning prövas av SKV:s HK utom i de fall där ett ärende är av särskild betydelse eller annars sådant att det bör avgöras av regeringen. Detta innebär att SKV på regional nivå ska registrera bouppteckningar och fatta beslut i arvsskatteärendena på vanligt sätt enligt den interna rätten (föreskrifterna i AGL) – alltså som om inget avtal funnes. Det ankommer därför inte på SKV:s regioner att undanröja den dubbelbeskattning som därvid kan uppkomma. Vid en sådan dubbelbeskattning måste den skattskyldige själv göra en skriftlig ansökan till SKV:s HK med begäran om befrielse från eller nedsättning av arvsskatt. Sedan SKV:s HK prövat en sådan ansökan kan verkets beslut överklagas till länsrätten.

Inte sällan krävs omfattande utredning i olika hänseenden för att kunna tillämpa bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.

För att inte behöva betala arvsskatten under den tid SKV:s HK handlägger dubbelbeskattningsärendet kan den skattskyldige ansöka hos SKV:s HK om anstånd med att erlägga hela eller del av skattebeloppet. Av 17 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) följer att regeringen eller den myndighet som regeringen har förordnat att handlägga ärenden angående tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning får vid handläggningen av sådant ärende bevilja den skattskyldige anstånd med inbetalning av den skatt som ärendet gäller. Av samma lagrum framgår vidare att anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslutet i ärendet fattades.

13.7 Bouppteckningsskyldighet

13.7.1 Allmänt

När ett dödsfall har inträffat, ska boutredning äga rum efter den avlidne. Bouppteckningen är ett led i denna utredning.

Bouppteckning ska förrättas inom tre månader från dödsfallet (20 kap. 1 § ärvdabalken). SKV kan dock förlänga fristen på begäran av dödsboet. Bouppteckningen ska sedan ges in till SKV för registrering inom en månad från förrättningsdagen (20 kap. 8 § ÄB). Det åligger SKV att bevaka att bouppteckning förrättas och ges in för registrering (20 kap. 9 § ÄB).

Omfattningen av bouppteckningsskyldigheten är beroende av om den avlidne vid sin död hade hemvist i Sverige eller inte.

13.7.2 Bouppteckningsskyldighetens omfattning

13.7.2.1 Allmänt om folkbokföring

Bestämmelser om folkbokföring finns i folkbokföringslagen (1991:481). Folkbokföringen grundar sig normalt på en persons faktiska vistelse. Enligt den s.k. dygnsviloregeln innebär detta att en person anses bosatt och ska folkbokföras på den fastighet där han eller hon regelmässigt tillbringar sin dygnsvila.

Folkbokföring sker fortlöpande. Detta innebär vid flyttning inom landet att den flyttande upphör att vara folkbokförd på utflyttningsorten den dag då han blir folkbokförd på inflyttningsorten.

13.7.2.2 Den avlidne hade hemvist i Sverige

Den avlidne var folkbokförd i Sverige

Om den avlidne vid sin död hade hemvist i Sverige, ska bouppteckning alltid förrättas enligt svensk lag och omfatta all den dödes egendom, oavsett om egendomen finns här eller i utlandet. Detta framgår av 2 kap. 1 § lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo. Det är därvid utan betydelse om den avlidne var svensk eller utländsk medborgare eller om han saknade medborgarskap (var statslös). Det avgörande är hemvistet i Sverige.

En person som flyttar hit från utlandet, ska folkbokföras om det kan antas att han regelmässigt kommer att ha sin dygnsvila i landet under minst ett år framöver. Folkbokföringen utgör därvid en presumtion för hemvist i riket.

En person, som är folkbokförd här, kan emellertid efter registreringen ha flyttat från riket och stadigvarande bosatt sig i utlandet utan att anmäla detta till SKV. Han eller hon kan då normalt inte längre anses ha hemvist i Sverige. Vid utflyttning ska anmälan för avregistrering ur folkbokföringen göras senast en vecka före utflyttningen. Avregistrering sker när det kan antas att den utflyttade kommer att tillbringa sin dygnsvila utom landet under minst ett år framöver. En underlåtenhet att anmäla utflyttningen kan trycka på att utflyttningen inte är definitiv. I sådana fall kan det finnas skäl att anse att personen alltjämt har sin hemvist i Sverige.

Den avlidne var inte folkbokförd i Sverige

Avgörande för frågan, om en person som inte är folkbokförd i Sverige ändå ska anses ha sitt hemvist här i landet, är om personen i fråga kan anses stadigvarande bosatt här. Vid registrering i folkbokföringen ska hemvistfrågan bedömas med ledning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet (prop. 1990/91:153 s. 133 f.). Det grundläggande momentet för bedömningen är där-

vid att dygnsvilan regelmässigt tillbringas här i landet under den för den inflyttades förhållanden normala livsföringen. Vistelsen ska vidare vara avsedd att vara minst ett år. Om någon regelmässigt tillbringar dygnsvila både inom och utom landet, får hemvistfrågan bedömas med hänsyn till andra omständigheter. Vid denna bedömning bör familjeförhållandena normalt tillmätas störst vikt. Har den avlidne under vistelsen här regelbundet bott hos sin familj, bör han anses ha haft sitt egentliga hemvist i riket. Med familj avses normalt makar, registrerade partnerskap och sambor (även homosexuella) eller hemmavarande barn. För den som saknar familj bör normalt anknytningen på grund av arbetsförhållanden väga tyngst. Genom att samtliga omständigheter beaktas, finns dock möjlighet att ta hänsyn till de speciella omständigheterna i det enskilda fallet.

13.7.2.3 Den avlidne hade inte hemvist i Sverige

Om den avlidne vid sin död inte hade hemvist i Sverige men var svensk medborgare eller efterlämnade egendom här i riket, ska boet avträdas till förvaltning av boutredningsman och boutredning ske enligt svensk lag. Detta framgår av 2 kap. 2 § lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo. Är den efterlämnade egendomen av ringa värde kan i stället socialnämnden ta hand om kvarlåtenskapen (2 kap. 3 §).

För svensk medborgare som vid sin död hade hemvist i annat nordiskt land gäller dock att boutredningen efter honom i sin helhet ska äga rum i dödsfallslandet; se lagen (1935:45) om kvarlåtenskap efter den som hade hemvist i Danmark, Finland, Island eller Norge. Svensk domstol är inte behörig att ta befattning med avvecklingen av boet i vidare mån än den lagen tillåter.

När boutredning enligt svensk lag ska äga rum efter en svensk medborgare som saknade hemvist här i riket, ska boutredningen – och därmed även bouppteckningen – omfatta all den avlidnes egendom oavsett om den finns här eller i utlandet, jfr 2 kap. 5 § lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo.

När boutredning enligt svensk lag ska ske efter utländska medborgare som inte har haft hemvist i Sverige men som efterlämnar egendom här, ska boutredningen – och därmed även bouppteckningen – endast omfatta här befintlig egendom samt skulder till svenska medborgare och till andra borgenärer med hemvist här, se 2 kap. 6 § lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo.

13.7.2.4 Bouppteckningsskyldigheten i förhållande till skattskyldighetens omfattning

Den civilrättsliga skyldigheten att förrätta bouppteckning sammanfaller inte alltid med arvsbeskattningens territoriella omfattning. Om t.ex. en svensk medborgare bosatt i ett annat nordiskt land avlider, föreligger inte bouppteckningsskyldighet i Sverige, men en arvs- eller testamentslott efter den avlidne ska ända i vissa fall deklareras och beskattas här.

13.8 Arvsdeklaration

Den svenska arvsskatten fastställs vanligen i samband med att en bouppteckning registreras. Från denna huvudregel finns ett antal undantag. Ett undantag är att ett förvärv i stället ska arvsdeklareras. Bestämmelser om arvsdeklaration finns i 45-50 §§ AGL.

När ett förvärv ska arvsdeklareras ska den skattskyldige upprätta en arvsdeklaration och ge in denna till SKV.

Enligt 45 § AGL ska en arvsdeklaration ges in till SKV i bl.a. följande fall:

a) Vid förvärv av en arvs- eller testamentslott efter en svensk medborgare som inte hade hemvist i Sverige i de fall då skyldighet inte föreligger att förrätta bouppteckning i Sverige (45 § A) 1) AGL).

b) Vid förvärv av en arvs- eller testamentslott efter en utländsk medborgare som vid sin död inte hade hemvist i Sverige (45 § A) 2) AGL).

Skattskyldigheten är i dessa fall begränsad till den typ av egendom som anges i 4 § andra stycket AGL, dvs. egendom som anses ha särskilt stark anknytning till Sverige, t.ex. fastigheter i Sverige. Skatten på förvärvet bestäms på grundval av arvsdeklarationen.

En arvsdeklaration avseende ett förvärv av en arvs- eller testamentslott ska, enligt 46 § AGL, ges in till SKV inom fyra månader från skattskyldighetens inträde. Anstånd med att avlämna deklaration kan på begäran ges av SKV enligt 17 § fjärde stycket AGL.

14 Truster

14.1 Allmänt

Trustinstitutet är historiskt en mycket gammal anglo-saxisk företeelse, som går tillbaka till både korstågen och medeltiden. Trusten utgör en central del av den anglo-saxiska s.k. *equity-rätten* (”gå till kungs”, ta bort vissa effekter av common law) och har sedan länge reglerats i engelsk rätt. Truster finns också i de övriga anglosaxiska common law-länderna USA, Canada, Australien och Nya Zeeland. Även i s.k. skatteparadis som t.ex. Jersey, Guernsey, Isle of Man, Liechtenstein, Labuan Island och Bahamas finns trustlagstiftning.

I svensk rätt (civil law) finns ingen reglering avseende truster. Trusten, vilken inte är någon person eller association i sig, kan i svensk rätt närmast jämföras med en stiftelse eller en familjestiftelse (foundation), men även med olika typer av förvaltarskap, samäganderätt eller tillskapad dold eller svävande äganderätt i egendom.

Haag-konventionen

Det finns en internationell reglering av trustinstitutet genom Haag-konventionen 1985 *(Convention on the Law applicable to Trusts and their Recognition)*, som innehåller definitioner och fastställer regler om vilket lands lagstiftning som är tillämplig på trusten. Detta avtal har ratificerats av Cypern, Frankrike, Italien, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Storbritannien och USA, men inte av Sverige.

Romfördraget är enligt artikel 1.2 inte tillämpligt på truster. Däremot omfattas truster i engelsk rätt *av Statutory law, Common law* och *Equity law*. I *Statutory law* finns *Recognition of Trusts Act 1987*, vilken lag implementerar Haagkonventionen och även reglerar destinatärernas rättigheter, vilket inte görs i konventionen.

Olika rättsordningar kan gälla i olika länder, varför man bör ta del av respektive lands bestämmelser, föreliggande skatteavtal och bilaterala avtal samt praxis avseende truster.

14.2 Rättsverkningar i anglo-saxisk rätt

Trust

En *trust* bildas när någon person – fysisk eller juridisk – avsätter lös eller fast egendom eller rättigheter för något ändamål och överlåter egendomen med besittningsrätt till annan person, *truste (kan även kallas nominee),* vilken härigenom blir den lagliga *(the legal title holder)* ägaren *(trustee´s legal ownership*) av egendomen, och som har uppdraget att förvalta egendomen. Trustee´s legal ownership över egendomen innebär en rätt och en skyldighet att ta egendomen i besittning och förvalta denna på bästa sätt exempelvis genom att köpa, sälja, hyra ut, nyinvestera, underhålla egendomen samt driva in fordringar och betala skulder. Att ersätta den avsatta egendomen med annan egendom – surrogationsprincipen – kan ske så länge som ersättningsegendomen är identifierbar *(identifiable).* Trusteen ska alltså använda egendomen på bästa sätt eller i enlighet med avsättarens /stiftarens, *settlorn´s* (eller *Grantorn´s),* trusturkund *(trust-deed*) och ska tillgodose destinatärernas, *(beneficiaries),* intressen *(a fiduciary relationship).* Destinatärerna har endast en obligationsrätt *(a tie of equity)* gentemot trustee. Settlorn kan också överlämna anvisningar *(letter of wishes)* till trustee, vilka dock inte är bindande för denne. Settlorn kan även utse en *protector,* som har till uppgift att garantera att settlorns avsikter och instruktioner för trusten verkligen uppfylls och har vanligen också vetorätt i trustbesluten. Protectorn är således settlorns förlängda arm.

Trustee

Trustee får inte för egen räkning förbruka egendomen eller tillgodogöra sig denna på något sätt och avkastningen på egendomen tillhör destinatärerna. Kostnader förknippade med förvaltningen får tas ur egendomen eller avkastningen av denna. Den egendom som avsatts i trusten svarar inte för trustees gäld och destinatärerna har separationsrätt i trustees konkurs. Egendomen i trusten svarar inte heller för destinatärernas gäld och ingår således inte i deras konkurs.

En trust, som blivit rättsligt etablerad, är enligt engelsk rätt oåterkallelig (irrevocable). Skulle settlorn förbehållit sig rätt att egendomen helt eller delvis kan återgå till honom, medför detta, dels att trusten blir en nullitet, dels att han ska inkomstbeskattas för all avkastning av egendomen och att även han ska förmögenhetsbeskattas i Sverige.

En trust bildas genom en skriftlig överlåtelseförklaring i vilken specificeras ändamålet, egendomen och destinatärerna samt varaktigheten för trusten och dess egendom.

14.3 Olika typer av truster

Exempel på truster

Truster kan indelas i expressed trusts *(by act of the parties),* dvs. truster som bildats av en stiftare genom skriftlig urkund och där egendomen överlämnats till trustee eller *implied* trust, som bildat genom lag eller är tillskapad av domstol eller av rättspraxis.

Implied trust består i sin tur av *resulting* och *constructive* samt *statutory* trust, vilka i och för sig är hänförliga till private trust.

Benefika truster indelas vanligen i *private* och *public/charitable* trust, vilka i princip motsvaras av familjestiftelser respektive allmännyttiga stiftelser. En viktig skillnad mellan dessa truster är att en public trust i princip är obegränsad i tiden när det gäller varaktighet medan en private trust är tidsbegränsad till en period av 21 år utöver perioden av en eller flera personers liv och 80 år i fall av gåva efter år 1964. Denna tidsgräns kallas *the perpetuity period* eller *the trust period.*

En private trust där avkastningen ska läggas till kapitalet och senare utbetalas till en destinatär kallas *accumulation trust*. En private trust kan också indelas i en *discretionary trust, fixed trust* och *bare trust*. I en discretionary trust kan trusteen bestämma när och till vem som utbetalningen av trustens egendom ska ske och det är även möjligt att lämna öppet vem eller vilka inom en förmånstagarkrets som ska erhålla förmåner och storleken av sådana förmåner.

Familjetrust

Det finns fyra kategorier av truster som vanligen används som familjetruster:

1. *Bare trusts* där destinatären har en omedelbar rätt till både trustegendomens avkastning och kapital.
2. *Fixed trusts* där destinatärerna är individuellt bestämda personer och deras rätt till trustegendomen eller andel av denna, s.k. *fixed interest,* är angiven i trusturkunden. Trustee har här ingen möjlighet att själv avgöra till vem eller hur egendomen eller avkastningen ska fördelas, utan måste följa trusturkunden.
3. *Interest in possession trusts* där en eller flera identifierade destinatärer äger rätt endast till trustegendomens avkastning eller del därav men inte till dess kapital.
4. *Discretionary trusts* där trustförordnandet inte specificerar den tänkta destinatärens eller gruppen av destinatärers rätt till trustegendomen utan där trusteen ges den diskretionära rätten att bestämma på vilket sätt och vem som inom en definierbar

krets ska komma i åtnjutande av trustegendomens avkastning och/eller kapital.

Truster där det föreligger en kombination av att trustees befogenheter är inskränkta genom letter of wishes eller genom en protectors befogenheter är långtgående eller att settlorn själv kan vara destinatär, brukar kallas *limbo* trusts. I sådana fall kan egendomen inte ha ansetts lämna settlorns förmögenhetssfär enligt svensk skatterätt.

Truster utanför Storbritannien kallas *offshore trust* eller *non-resident trust.*

14.4 Problem för Sverige som non-trust land

I och med att Sverige saknar bestämmelser i intern skatterätt och inte har ratificerat Haagkonventionen 1985 uppstår skatterättsliga problem beträffande svenska skattesubjekts – fysiska eller juridiska personer – transaktioner med truster.

OECD-modellavtal

Skatteavtalens betydelse avseende trustfrågan med utgångspunkt från OECD:s modellavtal kan diskuteras. Enligt artikel 1 i skatteavtalen sägs att avtalen ska tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. I punkt 2 av kommentarerna till artikel 3 sägs, att definitionen av uttrycket ”person“ i punkten a) inte är uttömmande och bör förstås i en mycket vidsträckt betydelse. I bilaterala avtal med USA och Canada sägs uttryckligen att ”trust” är en ”person” enligt avtalen. Således synes trusteen, som träder i trustens ställe, kunna uppfattas såsom ett skattesubjekt (jfr RÅ 2000 ref. 28) enligt i hemlandet gällande intern rätt. Dock bör nämnas, att Sverige inte har något skatteavtal med Guernsey.

Rättssubjekt

Trusten är enligt engelsk rätt inte någon juridisk person och saknar därför egen rättskapacitet. Trusteen beskattas i särskild ordning för trustegendomen, skilt från trusteens egna egendom, under förutsättning att trusten är oåterkallelig. Vid utbetalning från trusten till destinatärerna beskattas i regel mottagarna och får då avräkna den av trusten erlagda skatten på det utdelade beloppet.

I USA och Canada utgör trusten som regel en egen juridisk person.

Svensk rätt

I den interna svenska skatterätten bör frågan om trustens rättssubjektivitet avgöras med ledning av hemlandets civilrättsliga regler (DsFi 1984:25, SOU 1988:45 samt RÅ 2000 ref. 28).

I 6 kap. 8 § IL finns en legaldefintion av begreppet utländsk juridisk person:

”Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om,

enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag."

En trust torde inte kunna anses utgöra sådan utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 8 § IL. Denna bildning kan närmast jämföras med en svensk stiftelsebildning enligt 1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220), dock är villkoren för en svensk stiftelse inte uppfyllda med avseende på att stiftelsen ska vara bildad enligt nämnda lag och att förvaltningen huvudsakligen ska utövas i Sverige. Trustförvaltaren, trusteen, har vanligen sitt säte eller den huvudsakliga trustförvaltningen i ett land där common law tillämpas.

Vid taxeringen uppstår problem vid inkomst- och förmögenhetsbeskattning samt vad avser avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader samt vid arvs- och gåvobeskattning. Därutöver saknas den nödvändiga insyn, kontroll och informationsutbyte, som behövs vid taxeringen. Vid en prövning av trustens rättsliga status ska man därför infordra trusturkunden, eventuellt letter of wishes, eventuella sidoavtal varav framgår om en protector är utsedd och dennes faktiska uppdrag och befogenheter samt om och när tillgångar har överförts och på vilket sätt. Jfr RÅ 1999 not. 20.

14.5 Beskattningsalternativ

14.5.1 Trusten

Självständig rättsbildning

Frågan är om egendomen kan anses avskild från settlorns förmögenhet på ett sådant sätt, att trusten ska kunna betraktas som en självständig rättsbildning. Detta förutsätter att trusten är oåterkallelig och att settlorn inte på något sätt kan komma i åtnjutande av avkastningen eller egendomen för egen del. Settlorn och beneficiären kan således inte vara en och samma person. Trusten måste alltså vara en private discretionary trust enligt föreliggande praxis eller en public/charitable trust för att kunna godtas som ett självständigt subjekt utomlands. Frågan om trustens ställning enligt svensk skatterätt är ännu inte avgjord i praxis. SRN har 2002-02-19 och 2002-10-15 avvisat tre ansök-

ningar om förhandsbesked avseende trusters skatterättsliga status i svensk skatterätt.

RÅ 2000 ref. 28, vari RR ansett att en överföring av pensionsansvar till en utländsk trust kan ske, synes tyda på att trusten ska bedömas efter de lagar och bestämmelser som gäller i trustens hemland och att trusten således får anses ha rättssubjektivitet och kan företa rättshandlingar med skatterättslig verkan på vissa transaktioner enligt svensk skatterätt.

Det får dock inte vara fråga om en gåva via trustee som mellanman till tredjeman, en gåva till destinatärerna eller en gåva som inte är fullbordad eller en giltig gåvoutfästelse. I dessa fall kommer gåvomottagaren att anses som ägare av egendomen och skattskyldig för avkastningen på egendomen samt bli skattskyldig till gåvoskatt. I dessa fall kan inte en trust anses som något självständigt rättssubjekt.

Om en trust med begränsad varaktighet och med en snäv destinatärskrets föreligger kan möjligen fråga bli om svävande äganderätt. En sådan trust får enligt svenska civilrättsliga bestämmelser – stiftelselagen (1994:1220) – anses motsvara en svensk stiftelse och i sådant fall en familjestiftelse. Om övriga förutsättningar för en discretionary trust är uppfyllda, dvs. att trustförordnandet inte specificerar destinatärernas rätt till trustegendomen utan att trusteen ges den diskretionära rätten att bestämma på vilket sätt och vem som ska komma i åtnjutande av avkastning och/eller kapital avseende trustegendomen, kan en sådan trust anses utgöra ett självständigt subjekt i vissa länder.

När en discretionary trust med generiskt bestämda (en kategori) förmånstagare föreligger, bör med utgångspunkt från RÅ 2000 ref. 28 (se nedan) ett självständigt subjekt vara för handen, som har betydelse för vissa rättshandlingar inom svensk skatterätt.

14.5.2 Inkomstbeskattningen

En utomlands bildad trust som ses som ett självständigt subjekt beskattas inte i Sverige. I Sverige bosatta destinatärer beskattas i sådant fall endast för den mottagna avkastningen såsom inkomst av tjänst, beroende på omständigheterna, motsvarande lön eller periodiskt understöd (jfr RÅ 1942 ref. 21, RÅ 1953 ref. 31 och RÅ 1957 Fi 1096).

I RÅ 1999 not. 20 avvisade RR ett av SRN lämnat förhandsbesked, vari SRN ansåg att avkastning och realisationsvinster avseende trustens egendom ska beskattas hos förmånstagaren som var bosatt i Sverige och uppbar medel från trusten enligt reglerna i 10 kap. 2 § IL om periodiskt understöd. Enligt 11 kap. 47 § IL ska dock endast sådana periodiska understöd tas upp till beskatt-

ning för vilka givaren har medgetts avdrag. I 62 kap. 7 § IL anges de fall en juridisk person erhåller avdrag för periodiskt understöd. Om trusten i domicillandet är en juridisk person föreligger inga problem avseende destinatärens beskattning. Men om trusten inte är att anse såsom en självständig juridisk person i hemlandet, torde frågan om destinatärens beskattning fortfarande vara olöst med hänsyn till att RR undanröjde SRN:s förhandsbesked. Jfr. dock LR i Mariestads dom nedan.

Anses inte trusten som ett självständigt subjekt, beskattas i Sverige hemmahörande destinatär för avkastningen på trustens egendom såsom inkomst av kapital alternativt såsom inkomst av näringsverksamhet (jfr LR Mariestad 2000-02-02, mål nr 486-1998).

En svensk arbetsgivare kan överföra pensionsutfästelser och pensionsansvar enligt 28 kap. 26 § IL till en discretionary trust (RÅ 2000 ref. 28) med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen, oavsett om fråga är om utfästelse för direktpension eller annat tjänstepensionslöfte. När det gäller överlåtna pensionsutfästelser ska dessa avse ett verkligt pensionsändamål och dessutom vara oantastbara utfästelser. En fråga som inte synes ha särskilt belysts i rättsfallet är huruvida löpande avsättningar för årligt intjänad pensionsrätt löpande kan överföras, avseende tidigare överförda pensionsutfästelser. En annan fråga är om RÅ 2000 ref. 28 är tillämpligt på fåmansföretag, när en överföring av pensionsutfästelser avser en eller flera delägare i företaget. Det kan även ifrågasättas om pensionsutfästelser kan upprättas för tidigare anställda och pensionsansvaret härför överlåtas till en trust.

En anställd beskattas såsom för löneförmån vid dagtecknandet (tillgänglig för lyftning) för en av en trust tecknad utländsk tjänstpensionsförsäkring (RÅ 2000 ref. 28), vilken enligt svensk skatterätt anses utgöra en kapitalförsäkring, när det förelåg ett oåterkalleligt förmånstagarförordnande till den anställde. Frågan om den anställde också skulle ha blivit beskattad om ett återkalleligt förmånstagarförordnande skulle ha förelegat, behandlades inte i förevarande fall.

Frågan om och när en anställd beskattas i det fall en trust övertar pensionsutfästelser och inte tecknar någon försäkring är inte heller helt klar.

Skatteplanering

Det förekommer skatteplanering ur ett internationellt perspektiv bland annat i fråga om överlåtelser av pensionsutfästelser enligt 28 kap. 26 § IL till truster och bildandet av truster för att åstadkomma en samlad pensionspolicy i internationella koncerner. SRN har 2002-02-19 avvisat en ansökan om förhandsbesked hur

beskattning av trusten och dess tillgångar ska ske i en världsomspännande koncern, om avdragsrätt föreligger för respektive koncernbolag för överföring av medel till trusten, om avkastningsskatt på utländsk av trusten tecknad pensionsförsäkring ska utgå och hur beskattning av de anställda för pensionsförmåner ska ske.

Truster används också för generationsskiftesplanering i aktiebolag, varvid företagsägaren säljer in sitt företag till trusten som sedan förvaltar tillgångarna för att i sinom tid utbetala medel till destinatärerna i lågskatteland.

14.5.3 Förmögenhetsbeskattning

En trust som utgör ett självständigt rättssubjekt kan inte bli skattskyldig till förmögenhetsskatt. Däremot kan den som har rätt till avkastningen, destinatären, vara förmögenhetsskattskyldig enligt 8 § 1 och 3 st. SFL. Enligt 8 § 3 st. SFL ska ”annat liknande subjekt eller annan tillgångsmassa” anses som familjestiftelse i detta sammanhang (prop. 1996/97:117 s. 89). Jfr. LR Mariestad dom 2000-02-02, mål nr 486-1998.

Om rätten till avkastningen eller egendomen i en fixed eller bare trust tillkommer beneficiären/destinatären ska denne enligt 8 § SFL också beskattas för trustens avkastning.

En limbo trust kan inte anses utgöra skattepliktig trust hos en trustee, utan ska beskattas hos settlorn.

14.5.4 Avkastningsskatt

I RÅ 2000 ref. 28 gällde frågan om en anställd skulle anses skattskyldig till avkastningsskatt för en utländsk pensionsförsäkring, som enligt svensk rätt utgör en kapitalförsäkring, och vilken tecknas av en trust, som också är ägare till försäkringen.

I 2 § 1 st. 7 AvPL (i dess lydelse t.o.m. 2001 års taxering) stadgades:

> ”Svensk juridisk person och i Sverige bosatt fysisk person som innehar
>
> a) kapitalförsäkring som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen (1928:370) och är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftsställe i Sverige, eller
>
> b) försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt sjuttonde stycket av samma anvisningspunkt.”

Då RR förklarat att det inte föreligger skattskyldighet till förmögenhetsskatt, eftersom den anställde inte kan anses såsom

ägare till försäkringen vare sig på den grunden att den anställde tecknar försäkringen som ägare eller att den anställde har förfoganderätt till försäkringen, kan inte heller den anställde anses skattskyldig till avkastningsskatt. I förarbetena till lagen, prop. 1995/96:231 specialmotiveringen s. 50 tredje stycket anges:

> ”Med innehavare av försäkring avses försäkringstagaren eller den som genom bodelning eller, efter försäkringsfall, genom förmånstagarförordnande har rätt att förfoga över försäkringen enligt avtalet.”

Således ska SFL:s bestämmelser och AvPL:s bestämmelser inte tolkas lika utan bestämmelserna vad avser AvPL är mer restriktiva i sin utformning av begreppet innehavare. Rätten till avkastning är således inte ett kriterium för äganderätt likställt med innehavares rätt.

Således kan konstateras, att det med hänsyn tagen till de skattekonsekvenser en sådan förfoganderätt medför torde vara ytterst få fall, där förmånstagaren får en förfoganderätt över en tecknad försäkring, när fråga är om överlåtelse av pensionsansvar.

14.5.5 Gåvoskatt

En donation till en trust, från en fysisk person som är skattskyldig i Sverige, betraktas vanligen som en i Sverige skattepliktig gåva enligt 35 § AGL och omfattas inte av undantagen i 38 § eller de juridiska personer som uppräknats i 3 § AGL. Lättnadsregler vid beräkning av gåvoskatt avseende gåvor av företagsförmögenheter synes ej bli tillämpliga. Frågan om gåvoskatt till i utlandet bildade truster synes inte vara prövad i domstol. Sker en överföring från en svensk juridisk person till en trust är denna överföring normalt ett vederlag för något, varför en sådan överföring vanligen inte utlöser någon gåvoskatt. Ett exempel härpå är Trust-målet RÅ 2000 ref. 28.

Sker en benefik engångsutbetalning eller utbetalningar i övrigt från en trust till en i Sverige hemmahörande person, synes skatteplikt till gåvoskatt föreligga för settlorn.

14.6 Rättspraxis m.m.

RÅ 1942 ref. 21

I målet var det fråga om en Life Interest Trust, en form av *Fixed Trust*, där angiven förmånstagare under sin livstid hade rätt till avkastning, dock ej kapitalet. Förmånstagaren var en person (X) bosatt i Sverige. X förmögenhetsbeskattades inte i Sverige för

trustegendomen, utan endast för kapitalvärdet av uppburen avkastning. I domskälen angav RR, att äganderätten till den i USA under särskild förvaltning ställda egendomen (trust-egendomen) inte tillkom någon här i riket bosatt person.

RÅ 1953 ref. 31

I målet var det fråga om en i Danmark testamentariskt bildad stiftelse, vars avkastning skulle fördelas mellan makarnas C:s barn. En dotter F tillika förmånstagare var bosatt i Sverige. F förmögenhetsbeskattades i Sverige endast för ett belopp som motsvarade kapitalvärdet för den under beskattningsåret uppburna avkastningen. I domskälen angav RR, att äganderätten till ifrågavarande kapital inte tillkom någon här i riket bosatt person utan en i Danmark hemmahörande stiftelse.

RÅ 1957 Fi 1096

Samma omständigheter som RÅ 1942 ref. 21 ovan.

RÅ 1997 ref. 31

I målet behandlas ett förordnande om s.k. fideikommissarisk substitution, innebärande att avkastningen av ett testamenterat kapital ska tillfalla testators systerdotter och efter systerdotterns död hennes barn samt att äganderätten till kapitalet efter barnens död ska tillfalla deras bröstarvingar. Det avsatta kapitalet ansågs utgöra en stiftelse enligt stiftelselagen (1994:1220) vilken var oinskränkt skattskyldig. Avkastning på kapitalet som stiftelsen utbetalade till förmånstagarna ansågs utgöra periodiskt understöd och beskattade under inkomst av tjänst.

RÅ 1999 not. 20

Målet rörde ett av RSV överklagat förhandsbesked avseende frågor angående inkomst och förmögenhet med anknytning till en trust belägen på Isle of Man. En utomlands bosatt person (X) och dennes familj, var tidigare bosatta i Sverige och önskade nu flytta tillbaka till Sverige. X övervägde innan flytten till Sverige att avsätta pengar till en trust, vars ändamål skulle vara att ge ekonomiskt bistånd till behövande i X:s familj, med undantag för X själv, samt släkt i rakt nedstigande led. X ansåg att fråga var om en private discretionary och irrevocable trust.

Frågor ställdes om vem som skulle bli skattskyldig till förmögenhetsskatt, vem som blev skattskyldig för avkastning och realisationsvinster på den till trusten tillskjutna egendomen samt hur beskattning skulle ske av den eller de som erhöll utdelning från trusten.

I målet var fråga om lagar och bestämmelser om ”The trust law of the Isle of Man”.

SRN ansåg att X inte var skattskyldig till förmögenhetsskatt enligt SFL för trustens tillgångar. Vidare ansåg SRN att avkastning och realisationsvinster avseende trustens egendom endast skulle beskattas hos förmånstagare som var bosatt i Sverige och uppbar medel från trusten enligt dåvarande 31 § andra stycket e) KL, jämfört med p. 2 anv. 31 § KL (numera 10 kap. 2 § och 10 kap. 6 § samt 11 kap. 47 § IL), dvs. såsom för periodiskt understöd.

SRN, som konstaterade att trusten inte utgjorde någon juridisk person på Isle of Man, försökte finna närmast jämförbara svenska rättsfigur och undersökte om reglerna för denna kunde tillämpas. SRN fann att trusten närmast var att jämföra med en familjestiftelse, men som p.g.a. att bestämmelserna för familjestiftelse inte kunde anses som ett svenskt subjekt. Trusten kunde således inte beskattas i Sverige, vare sig till inkomstskatt eller förmögenhetsskatt.

RSV överklagade förhandsbeskedet till RR, som undanröjde SRN:s förhandsbesked och avvisade målet p.g.a. grundläggande oklarheter i ansökningen.

RR:s motivering innebär, att när det finns oklarheter rörande innebörden och effekterna av den ställda frågan i det sökta förhandsbeskedet, ska förhandsbesked ej lämnas. I förevarande mål innebär detta, att det inte med säkerhet kunnat konstateras att egendomen på ett definitivt sätt lämnat settlorns förmögenhetssfär och att inte heller kunnat konstaterats om settlorn haft möjlighet att i någon form tillgodoföra sig medlen.

RÅ 2000 ref. 28

Ett moderbolag i en koncern avsåg att införa en ny pensionsordning för vissa chefstjänstemän. Moderbolaget övervägde att bilda en ”pension trust” av anglosaxisk modell på Guernsey. Efter medgivande av de anställda skulle kapitalvärdet av intjänade pensionsrätter, vilka skuldförts på konto Avsatt till pensioner i balansräkningen, föras över till trusten för att förvaltas av denna. Skulle avkastningen på trustegendomen i framtiden inte räcka till för täckande av den årliga ökningen av pensionsskulden, kommer koncernbolagen att tillskjuta ytterligare medel till trusten. En trustee skulle förvalta de till trusten överförda medlen, liksom avkastningen av dem. När en anställd slutade sin anställning eller uppnådde pensionsåldern skulle en utländsk pensionsförsäkring tecknas på den anställdes liv med den anställde som oåterkallelig förmånstagare.

Trusten

Den i målet ifrågavarande trusten får hänföras till discretionary trust, eftersom den anställdes fordran vid dödsfall bortfaller och då pensionsförmånen inte var knuten till avkastningen på egendomen hos trusten. Trustmedlen skulle också tillfalla alla i koncernen (destinatärskretsen), som omfattas av den av moderbolaget införda nya pensionsordningen för vissa chefstjänstemän. För det fall pensionsplanen skulle avvecklas och trusten i samband därmed likvideras, skulle samtliga pensionsutfästelser säkerställas med tecknande av försäkringar. För det fall att överskott föreligger vid likvidationstidpunkten skulle överskottet gå till en allmännyttig organisation t.ex. Internationella Röda Korset. Någon återbetalning till moderbolaget eller annat bolag inom koncernen kunde inte ske.

Inkomstbeskattning – företaget

Företaget ansågs ha avdragsrätt för överföring till trusten av pensionsansvar för pensionsutfästelser avseende de anställda enligt 23 § anv. p. 20 f) 1 st. KL, numera 28 kap. 26 § IL. RR ansåg att moderbolaget definitivt skiljt sig från de till trusten överförda medlen och att ansvaret för den aktuella pensionsutfästelsen överflyttats till trusten.

Inkomstbeskattning – den anställde

Den anställde ansågs erhålla en skattepliktig försäkringsförmån, oåterkalleligt förmånstagarförordnande, vid dagtecknandet av den utländska pensionsförsäkringen motsvarande den av trusten erlagda försäkringspremien och skulle beskattas enligt 32 § 1 mom. 1 st. a) KL, nuvarande 11 kap. 1 § IL. RR ansåg att beloppet blir tillgängligt för lyftning enligt 41 § anv.p. 4 KL, numera 10 kap. 8 § IL, vid tecknandet av försäkringen, vilken betraktades enligt svensk intern rätt såsom en kapitalförsäkring, eftersom villkoren i 58 kap. 5 § IL inte var uppfyllda.

Förmögenhetsskatt

I 8 § 1 st. SFL räknas upp ett antal fall då den som har rätt att nyttja eller uppbära avkastningen av egendomen ska anses som dess ägare när det gäller skattskyldigheten att betala förmögenhetsskatt. I punkten 5 samma paragraf anges att ”den som i övrigt har rätt till avkastning av annans tillgång och som skäligen bör betraktas som tillgångens ägare”.

RR anförde beträffande skattskyldighet till förmögenhetsskatt för den anställde att den anställdes förmåner enligt den nya pensionsordningen bortföll om han skulle avlida under sin aktiva tid i X aktiebolag samt att värdet av den försäkring som trusten kunde komma att teckna med den anställde som förmånstagare var

oberoende av storleken av avkastningen på de av trusten förvaltade medlen. En livförsäkring, som inte utgör svensk pensionsförsäkring eller motsvarande enligt 58 kap. 5 § 1 IL, utgör en skattepliktig tillgång enligt 3 § 1 st. 8 SFL. Den anställde var inte ägare till försäkringen, vilket trusten var, och saknade förfoganderätt över försäkringen (8 § 1 st. 6 SFL). På grund härav skulle den anställde inte ta upp försäkringen som tillgång vid inkomsttaxeringen.

Avkastningsskatt

Den anställde har inte ansetts vara innehavare av den av trusten förvärvade försäkringen vid tillämpning av 2 § 1 st. 7 AvPL.

LR i Mariestad 2000-02-02, mål nr 486-98

En i USA bosatt person S hade före sin död upprättat en discretionary trust. Beneficientkretsen var bestämd till S två barn, vilka skulle erhålla ett månatligt belopp från trusten under tio år, varefter återstående egendom i trusten skulle tillfalla dessa barn. Ett av S barn X var bosatt i Sverige och hade blivit åsatt taxering för trustens inkomster och förmögenhet. X överklagade beslutet till LR och angav att arvsskatt hade erlagts i USA.

LR ansåg att fråga i målet var om en ”Fixed trust” eftersom det av trusturkunden framgick vilka förmånstagarna var och då det dessutom framgick hur egendomen skulle utges och till vem egendomen skulle tillfalla. LR betraktade därför X såsom ägare till den förmögenhetsmassa X erhöll avkastningen av.

Inkomsttaxeringen

LR beskattade X för dennes del av trustens löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrörde från egendomen, i den mån intäkten inte skulle hänföras till näringsverksamhet, såsom inkomst av kapital.

Förmögenhetstaxeringen

LR beskattade X för dennes del av trustegendomen såsom ägare av förmögenheten enligt 8 § 1 och 3 st. SFL och hänvisade till uttalande i prop. 1996/97:117 s. 89.

15 Rättsfallssamling

RÅ 1911 ref. 42 Bevillningsavgift har beräknats för utgivet arvode till förmedlare av gästspel på Kungl. teatern men inte på det belopp, som reglementsenligt tillfallit Kungl. teaterns pensionsinrättning.

RÅ 1918 ref. 29 Stadgandet att vanligt handelsbolag inte ska taxeras för inkomst och förmögenhet utan taxeringen påföras delägarna efter deras andel i bolaget, har inte ansetts tillämpligt på utländskt handelsbolag.

RÅ 1921 ref. 41 Dansk medborgare som inte varit bosatt i Sverige har inte ansetts skattskyldig för verksamhet här som endast bestått i uppköp av kreatur för export.

RÅ 1927 ref. 25 Utländskt försäkringsbolag som i Sverige upptagit återförsäkringar har inte ansetts skattskyldigt här för inkomst av rörelse.

RÅ 1930 ref. 23 Inkomst som svensk medborgare erhållit i egenskap av arbetare vid trädgård som tillhörde utländsk legation har ansetts skattepliktig i Sverige.

RÅ 1930 Fi 1156 Utländsk medborgare som inte varit bosatt här i riket har inte ansetts skattskyldig i Sverige för inkomst av verksamhet här bestående av uthyrning av silverrävar. Värdet av den uthyrda egendomen har inte betraktats som här i riket nedlagd förmögenhet.

RÅ 1932 ref. 71 En i Sverige bosatt agent för svenska och utländska företag med kontor på utländsk ort och som vistats där under sju månader av beskattningsåret har inte ansetts skattskyldig i Sverige för inkomsten av den i utlandet bedrivna rörelsen.

RÅ 1933 ref. 10 Svensk medborgare som under beskattningsåret huvudsakligen vistats i utlandet utan att där ha haft mera stadigvarande hemvist hade försålt sin bostad i Sverige men magasinerat sin personliga lösegendom för framtida bosättning i Sverige. Han har ansetts vara här i riket bosatt i den mening som avses i 53 § KL.

RÅ 1933 Fi 130 Royalty, som uppburits av utländskt bolag på grund av filmuthyrning till svenskt bolag, har ansetts skattepliktig i Sverige.

RÅ 1933 Fi 158 Bestämmelserna i 43 § KL har inte ansetts tillämpliga på överflyttning av vinst från svenskt bolag till utländskt bolag.

RÅ 1933 Fi 191--192 Svenskt aktiebolag hade yrkat avdrag för förvaltningskostnader beräknat på två procent av värdet på leveranser från dess tyska moderbolag. Avdraget vägrades.

RÅ 1934 ref. 7 Svensk medborgare som varit bosatt utomlands har ansetts skattskyldig i Sverige för pension från arméns pensionskassa.

RÅ 1935 Fi 212 Utomlands bosatt svensk medborgare hade uppburit arvoden från svenska bolag. Arvodena har ansetts vara hänförliga till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och inte skattepliktiga.

RÅ 1936 ref. 14 Utbetalning från ett svenskt aktiebolags vinst på grund av ett avtal med utländska bolag om ekonomisk samverkan har ansetts utgöra vinstutdelning och inte avdragsgill omkostnad.

RÅ 1936 Fi 168 Utländskt företag hade uppburit royalty från svenskt aktiebolag utgörande ersättning för filmuthyrning till det svenska bolaget. Skattskyldighet i Sverige har inte ansetts föreligga för royaltyinkomsten.

RÅ 1936 Fi 223 Svenskt aktiebolag har medgivits avdrag för belopp utbetalat till utländskt moderbolag för koncernledning.

RÅ 1936 Fi 327 Utländskt företag hade taxerats i Sverige för bl.a. inkomstskatt. Eftersom inkomsten rätteligen åtnjutits av annat utländskt bolag, har RR med stöd av 128 § TF undanröjt taxeringen av det förstnämnda bolagets inkomster och förklarat det andra utländska bolaget skattskyldigt för de ifrågavarande inkomsterna.

RÅ 1937 Fi 54 Svensk medborgare som vistats utomlands under beskattningsåret har ansetts skattskyldig i Sverige för från Sverige erhållet periodiskt understöd.

RÅ 1937 Fi 198 Inkomst från socialstyrelsen har inte ansetts utgöra del av ersättning för uppdrag vid svenska beskickningen i Washington, varför skattskyldighet i Sverige har ansetts föreligga för inkomsten.

RÅ 1938 ref. 5 Svensk medborgare hade innehaft enskild tjänst hos svenskt bolag men utfört uppdrag och varit bosatt utomlands i tre år. Hans familj hade först efter aktuellt beskattningsår medföljt till utlandet. Han har ansetts bosatt här i riket i den mening som avses i 53 § KL.

RÅ 1938 Fi 822 Inkomst av anställning hos Socialistiska Sovjetrepublikernas handelsrepresentation i Sverige har ansetts böra upptas till beskattning i Sverige.

RÅ 1938 Fi 835 Svenskt bolag har medgivits avdrag för kostnad för förvärvande av ensamförsäljningsrätt i Sverige för vissa av ett tyskt bolag tillverkade varor.

RÅ 1939 ref. 19 Norsk medborgare som vid tjänstgöring i ett i Sverige hemmahörande rederiaktiebolag besökt Sverige tre gånger, varje gång

under två dagar har inte ansetts ha förvärvat inkomst genom verksamhet här i riket.

RÅ 1939 Fi 602 Svensk medborgare som under beskattningsåret vistats i Sverige under tiden den 1 januari – den 30 juni men under resterande del av detta år varit bosatt och tjänstgjort i Australien har inte ansetts skattskyldig i Sverige för den del av inkomsten som hänförde sig till arbete som han utfört i Australien.

RÅ 1940 ref. 12 Svensk statstjänsteman som utfört arbete och varit bosatt utomlands och tjänstledig från sin befattning i Sverige har ansetts vara här i riket skattskyldig för avlöning som han under vistelsen i utlandet åtnjutit från den svenska statstjänsten.

RÅ 1940 ref. 45 Ett konsortium bestående bl.a. av ett amerikanskt bolag hade till ett schweiziskt bolag försålt ensamrätten att utnyttja konsortiets patent. Som ersättning härför hade det schweiziska bolaget bl.a. gottgjort säljaren viss procent av de licensinkomster, som härrörde de från de övertagna patenträtterna. Det schweiziska bolagets licensinnehavare för Sverige var ett svenskt bolag, som årligen erlade viss licensavgift till det schweiziska bolaget. Det schweiziska bolaget har beskattats i Sverige för denna licensavgift med avdrag för den del som utbetalats till de ursprungliga patentinnehavarna. Det amerikanska bolaget har beskattats i Sverige för denna del.

RÅ 1941 ref. 28 Svensk medborgare som tillhört lönat svenskt konsulat samt på grund av sin tjänst varit och efter avgång från tjänsten med pension fortfarande var bosatt utomlands har ansetts skattskyldig till kommunal inkomstskatt för av honom uppburen pension.

RÅ 1941 Fi 512 En svensk medborgare hade uppburit inkomst av anställning i svenskt aktiebolag. Han hade därvid tjänstgjort utomlands i nio månader under beskattningsåret. Han har inte ansetts skattskyldig i Sverige annat än för den del av inkomsten som belöpte på den tid då hans tjänstgöring varit förlagd till Sverige.

RÅ 1941 Fi 746 En person har inte ansetts skattskyldig till kommunal inkomstskatt i Sverige för lön för den del av beskattningsåret, varunder han varit kommenderad som biträde åt militärattachén i London.

RÅ 1942 ref. 39 Inkomst som schweizisk medborgare intjänat som barnsköterska hos belgisk konsul som tillhörde sitt lands beskickning i Sverige, har inte ansetts uppburen härifrån. Inkomsten har därför inte upptagits till beskattning i Sverige.

RÅ 1944 Fi 1125-1126 Utländskt företag som var skattskyldigt i Sverige för uppburen royalty har ansetts berättigat till avdrag för kostnader för förvärvandet av ifrågavarande royalty.

RÅ 1945 ref. 54 Skattskyldighet i Sverige för förmögenhetsskatt har ansetts föreligga för aktier som förvarats i spärrad depå, i dansk bank och som på grund av gällande transfereringsregler inte kunnat överföras i svensk valuta. Tillgångarna togs upp till 25 procent av gällande värde.

RÅ 1945 Fi 31 Ett från ett svenskt till ett norskt bolag utdelat belopp har inte ansetts utgöra förtäckt utdelning utan avdragsgill royalty för det svenska bolaget.

RÅ 1946 ref. 22 Utländskt företag som mottagit arvoden för revisionsuppdrag utförda delvis i Sverige avseende svenskt aktiebolag har inte ansetts skattskyldigt här i riket för dessa arvoden, eftersom dessa inte till någon del ansetts förvärvade genom verksamhet här i riket.

RÅ 1946 Fi 141 Svenskt aktiebolag har medgivits avdrag för belopp som enligt räkenskaperna utbetalats till bolagets amerikanska filial till den del utbetalningarna ansetts utgöra kostnader för filialens drift. Avdrag har inte medgivits för den del av utbetalningarna som avsett organisationskostnader för filialens upprättande.

RÅ 1946 Fi 592 En person som fr.o.m. maj till årets slut vistats utomlands har beskattats i Sverige även för den del av tjänsteintäkten som förvärvats på grund av verksamhet i utlandet.

RÅ 1946 Fi 809 En person som under beskattningsåret inte varit här i riket bosatt eller vistats stadigvarande här har inte ansetts skattskyldig i Sverige för inkomst av tjänst.

RÅ 1946 Fi 812 En i Norge bosatt person hade till norskt bolag överlåtit tillverknings- och försäljningsrätten till vissa patenterade maskiner. Bolaget skulle därvid som ersättning utbetala viss i kontrakt angiven royalty. Royaltyn hade på grund av förenämnda kontrakt utbetalats av ett svenskt aktiebolag. Den i Norge bosatta personen har beskattats i Sverige för uppburen royalty.

RÅ 1947 ref. 34 Schweiziskt bolag hade till ett svenskt aktiebolag överlåtit tillverknings- och försäljningsrätten inom Sverige till viss produkt mot gottgörelse i form licensavgifter. Under beskattningsåret skulle erläggas ett belopp som sedermera skulle avräknas mot licensavgifterna. Detta belopp har ansetts utgöra förskott å royalty, som det schweiziska bolaget ansetts vara skattskyldigt för i Sverige. KR har inte upptagit bolagets besvär till prövning. RR har inte gjort ändring i KR:s utslag.

RÅ 1948 Fi 776-778 Vissa utbetalningar till klagandebolagets moderföretag i Holland för inköp av varor har upptagits till beskattning hos klagandebolaget eftersom dessa ansetts utgöra förtäckt aktieutdelning genom felaktig prissättning vid klagandebolagets inköp av berörda varor.

RÅ 1949 ref. 18

En här i riket bosatt person hade under två beskattningsår erhållit utdelning på aktier i amerikanska bolag. Fråga hade därvid uppkommit om vid tillämpning av det amerikanska skatteavtalet avdrag vid beräkning av storleken på det belopp som fick dras av från den svenska skatten på utdelningen hänsyn skulle tas till förvaltningskostnader och skuldränta som belöpte på utdelningen.

År 1: Nettoinkomsten av utdelningen har ansetts motsvara den skattepliktiga utdelningen efter avdrag för viss del av gäldräntan och förvaltningskostnaderna, vilken del – i brist på utredning om till vilka aktier räntan och kostnaderna hänfört sig – bestämts till vad som efter förhållandet mellan värdet på de amerikanska aktier, som lämnat utdelning, och värdet av den skattskyldiges sammanlagda tillgångar belöpte på samma utdelning.

År 2: Då förvärvskällan kapital i sin helhet inte visat överskott, har det beskattningsbara beloppet inte till någon del ansetts belöpa på utdelning på amerikanska aktier.

RÅ 1949 ref. 28

Svensk medborgare som varit anställd hos ett rederiaktiebolag här i riket hade under längre tid (ca 4 år) i egenskap av purser uppehållit sig i utlandet. Han har inte bedrivit verksamhet i Sverige. Inkomsten som han intjänat under bortovaron från Sverige har därför inte upptagits till beskattning här i riket.

RÅ 1949 Fi 189

Avskrivning på ”gamla fordringar” i Tyskland har ansetts avse en inte avdragsgill kapitalförlust.

RÅ 1949 Fi 578

En person som varit anställd i svensk firma men som på grund av anställningen varit bosatt i Sydamerika under tiden den 1 januari – den 5 december har inte ansetts skattskyldig i Sverige för den anställningsinkomst han erhållit under denna tid.

RÅ 1949 Fi 1372

En person med anställning som styrman på svenskt fartyg som gick i trafik mellan Nord- och Sydamerika och vars familj var bosatt i Sydamerika har ansetts bosatt på utrikes ort och därför inte skattskyldig i Sverige för anställningsinkomsten.

RÅ 1949 Fi 1413

Svenskt aktiebolag har inte medgivits avdrag för uppgiven förlust på garantiförbindelse till förmån för ett bolagets dotterbolag i Tyskland.

RÅ 1950 Fi 690

Svensk medborgare, som under beskattningsåret innehaft tjänst som husföreståndarinna hos utlänning, som var anställd vid främmande makts härvarande beskickning, har inte ansetts tillhöra betjäningen hos beskickningen varför bestämmelsen i 70 § 2 mom. KL om skattebefrielse inte ansetts äga tillämpning.

RÅ 1951 Fi 934

En person som tjänstgjort utomlands den 1 januari – den 10 december under beskattningsåret har ansetts bosatt på utrikes

ort och därmed inte skattskyldig i Sverige för den inkomst han intjänat utomlands.

RÅ 1952 ref. 12 Svensk medborgare med anställning i Tyskland hos ett dotterbolag till ett svenskt aktiebolag har under större delen av ett beskattningsår oavbrutet vistats i Sverige. Fråga om skattskyldighet för inkomst, som av denne uppburits från det svenska bolaget men som avsett anställningen i Tyskland.

RÅ 1952 ref. 39 Svenskt aktiebolag har med tillämpning av 43 § KL och 2 § KF om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, beskattats för visst belopp som bolaget tillgodofört sitt utländska moderbolag. Utbetalningen från det svenska till det utländska företaget har ansetts utgöra sådan utdelning på svenska aktier, för vilken det utländska företaget varit skyldigt att erlägga kupongskatt.

RÅ 1952 Fi 148 Svensk medborgare hade bedrivit rörelse i Argentina. Eftersom rörelsen i Argentina endast utgjorde en gren av hans rörelse här i riket har han ansetts berättigad till avdrag för kostnader hänförliga till rörelsen i Argentina.

RÅ 1952 Fi 258 En person hade från slutet av år 1945 till juni månad år 1949 varit bosatt i Polen och tjänstgjort som läkare hos "Polenhjälpen" och "Svenska Europahjälpen". Han har inte ansetts skattskyldig i Sverige för tjänsteinkomsten.

RÅ 1952 Fi 259 En person hade under beskattningsåret uppburit inkomst av tjänst vid vistelse i Sverige under tiden den 24 maj – den 31 december. Han har ansetts vistas stadigvarande i Sverige och till följd härav skattskyldig här i riket för den ifrågavarande inkomsten.

RÅ 1952 Fi 260 En person hade under beskattningsåret uppburit inkomst av tjänst vid vistelse i Sverige under tiden den 1 januari – den 3 augusti. Han har ansetts vistas stadigvarande i Sverige och till följd härav skattskyldig här i riket för den ifrågavarande inkomsten.

RÅ 1952 Fi 497 Polsk medborgare, som uppburit månatlig lön för utfört arbete åt polska beskickningen, har inte ansetts tillhöra densamma på sätt angetts i 70 § KL, varför han beskattats för lönen i Sverige.

RÅ 1952 Fi 1274 Dansk medborgare hade under tiden den 1 januari – den 13 augusti 1945 tjänstgjort i Sverige som t f distriktstandläkare. Han har ansetts skattskyldig i Sverige för den lön han uppburit i anledning av tjänstgöringen här.

RÅ 1954 ref. 2 Svenskt aktiebolag har vid sin taxering för inkomst av rörelse ansetts äga rätt till avdrag för förlust på fordran hos ett dotterbolag i utlandet och på aktier i dotterbolaget.

RÅ 1955 ref. 45 Svensk, anställd hos företag här i landet, har för utförande av uppdrag i tjänsten under viss tid uppehållit sig i utlandet. Med hänsyn till arten av och tiden för hans anställning utomlands samt

till det förhållandet, att han behållit familjebostaden i Sverige, ansågs han vara bosatt här och följaktligen skattskyldig här för lön, som han uppburit under utlandsvistelsen.

RÅ 1955 Fi 998 En person hade under beskattningsåret innehaft anställning som kokerska hos utlänning anställd vid främmande makts härvarande beskickning. Hon har blivit beskattad här i riket för den inkomst hon åtnjutit av berörda tjänst.

RÅ 1955 Fi 1390 En person som tjänstgjort på ett fartyg som trafikerade utomeuropiska farvatten hade under denna tid fast bostad i Bombay. Han har ansetts skattskyldig i Sverige för den under denna tid uppburna tjänsteinkomsten.

RÅ 1955 Fi 1676 En person hade under beskattningsåret anställning i svenskt bolag och vistades i Sovjetunionen under tiden den 24 mars 1947 – den 29 april 1948. Han har vid 1949 års taxering inte ansetts skattskyldig i Sverige för den inkomst som belöpte på anställningstiden i Sovjetunionen.

RÅ 1955 Fi 1744 En person hade uppburit inkomst på grund av anställning som chef för Franska Turistbyrån i Stockholm. Eftersom den ifrågavarande inkomsten ansetts åtnjuten från franska staten har densamma enligt det år 1936 ingångna svensk-franska skatteavtalet inte upptagits till beskattning i Sverige.

RÅ 1956 ref. 13 Till svenskt bolag, som ägt aktier i finskt bolag, hade vid dellikvidation i det finska bolaget utskiftats visst belopp. Beloppet har inte ansetts utgöra skattepliktig utdelning för det svenska bolaget.

RÅ 1956 ref. 40 En person och hans hustru som bl.a. under 1949 varit bosatta i USA hade år 1941 förvärvat en jordbruksfastighet i Sverige. I samband med förvärvet hade den skattskyldige ådragit sig en skuld till hustrun. Vid förmögenhetsberäkningen har han vägrats avdrag för skulden, eftersom densamma inte ansetts vara häftad vid här i riket nedlagd förmögenhet.

RÅ 1956 Fi 1724 En person hade sedan den 1 april 1949 varit anställd som fartygsintendent hos svenskt rederiaktiebolag och hade under utövning av nämnda tjänst vistats utom riket. Han har ändock ansetts bosatt här i riket i den mening som avses i 53 § KL.

RÅ 1957 ref. 1 Vid överlåtelse av aktier och rätt till royalty m.m. har köpeskillingen delvis blivit bestämd på det sättet, att under sju år skulle ett företag till säljaren utgiva årliga belopp, motsvarande viss procent av företagets omsättning. I beskattningshänseende har dessa belopp ansetts utgöra royalty även i vad det utgjort köpeskilling för annan egendom än rätt till royalty.

RÅ 1957 Fi 1556 En i Sverige bosatt person hade tillgångar i Norge som bestod av banktillgodohavande och andra fordringar samt olika aktier i norska företag. Tillgångarna som var förvarade och spärrade i Norge togs vid förmögenhetstaxeringen upp till det värde, som de kunde ”anses ha betingat vid en försäljning under normala förhållanden”. Tillgångarna togs upp till 70 procent av gällande värde.

RÅ 1958 ref. 48 Författarhonorar som skulle utgå med viss engångsersättning för en till sin storlek bestämd första upplaga samt med viss procent å boklådepriset för försålda exemplar av följande upplagor har inte ansetts hänförlig till royalty eller utgöra intäkt rörelse. Eftersom den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige har han inte ansetts skattskyldig i Sverige för den ifrågavarande ersättningen.

RÅ 1958 Fi 1946 En person som under tjänstgöring som extralärare vid svenska undervisningsanstalter hade vistats i här i riket under tiden den 13 april 1950 – den 21 juni 1953, har ansetts skattskyldig i Sverige för under år 1951 uppburen ersättning. Inte heller har ersättningen under de två första åren här ansetts kunna undantas från beskattning i Sverige med stöd av artikel XVI i det dåvarande skatteavtalet med Storbritannien.

RÅ 1959 ref. 20 En person som tjänstgjort som officer vid Förenta Nationernas kontrollkommission i Grekland under något mer än ett år och som fått lön från försvarets civilförvaltning har med hänsyn bl. a. till arten av sitt uppdrag ansetts ha bibehållit sitt egentliga bo och hemvist i Sverige.

RÅ 1959 ref. 33 En person som före utflyttningen ur Sverige uppburit inkomst bestående av förskottsbetalning för arbete på utrikes ort har ansetts skattskyldig i Sverige för inkomsten det år då förskottsbetalningen uppburits.

RÅ 1959 Fi 163 En person som varit bosatt utomlands och vistats tillfälligt här i riket under beskattningsåret har blivit beskattad i Sverige för här intjänad lön samt för uppburet traktamente. Avdrag har medgivits för ökade levnadskostnader under vistelsen här.

RÅ 1959 Fi 400 En här i riket bosatt person har ansetts skattskyldig i Sverige för royalty från fabriksföretag i Frankrike.

RÅ 1959 Fi 1189 En person som under tiden den 27 juni 1952 – den 24 juli 1953 tjänstgjort som observatör vid Förenta Nationernas kontrollkommission i Grekland och under år 1952 från Skaraborgs Pansarregemente uppburit årslön som kapten å arméns reservstat har – oavsett om han under den ifrågavarande tjänstgöring varit bosatt i Sverige eller inte – ansetts skattskyldig här i riket för lönen.

RÅ 1959 Fi 1520 Bestämmelse i 1928 års svensk-tyska skatteavtal om skattefrihet för avlöning från tyska staten eller annan offentligrättslig tysk juridisk person har inte ansetts tillämplig beträffande lärar-

inkomst från Tyska Skolcirkeln i Stockholm.

RÅ 1960 Fi 82 Sjömanspastor som under flera hade varit bosatt utomlands hade under beskattningsåret tjänstgjort som beskickningspredikant vid den svenska beskickningen i Belgien med lön från Svenska Kyrkans Sjömansvårdsstyrelse. Han har inte ansetts skattskyldig i Sverige för lönen från sjömansvårdsstyrelsen.

RÅ 1960 Fi 788 En person hade varit anställd på svenska fartyg under tiden den 1 januari – den 4 mars, den 26 mars – den 25 juli samt den 1 september – den 19 december och vistats återstoden av året hos sin hustru. Han har ansetts bosatt här i riket och skattskyldig i Sverige för inkomst av ifrågavarande anställning.

RÅ 1960 Fi 868 I Norge bosatt person har inte taxerats till statlig förmögenhetsskatt för viss fordran eftersom denna fordran inte kunde anses utgöra här i riket nedlagd förmögenhet. Hon har inte heller medgivits avdrag för en skuld eftersom denna skuld inte kunde anses häfta vid förmögenhet för vilken hon var skattskyldig här i riket.

RÅ 1961 ref. 34 Svensk reservofficer hade tjänstgjort vid svenska övervakningskontingenten i Korea under tiden den 27 augusti 1953 – den 28 april 1955 och uppehållit sig där under denna tid. Hans lön utbetalades under 1953 genom försvarsstaben. Han hade under vistelsen i Korea haft kvar sin bostad i Sverige där hans familj bott kvar. Han har ansetts ha bibehållit sitt egentliga bo och hemvist i Sverige.

RÅ 1961 Fi 1182 Svensk medborgare som under drygt sex månader tjänstgjort vid svensk övervakningskontingent i Korea har bl.a. med hänsyn till sitt uppdrag i Korea ansetts ha bibehållit sitt egentliga bo och hemvist här i riket.

RÅ 1961 Fi 1183 Svensk medborgare som under tre månader varit tjänstledig från sin tjänst såsom beskickningsråd vid svensk beskickning i utlandet hade under denna tid tjänstgjort vid svensk övervakningskommission i Korea varvid han som ersättning fått arvode från svenska staten motsvarande lönen för hans tjänst som beskickningsråd. Bestämmelserna i 69 § KL och 17 § KF om statlig inkomstskatt har ansetts tillämpliga på detta arvode.

RÅ 1962 Fi 45 Svensk medborgare har i skattehänseende ansetts bosatt utomlands och därmed inte skattskyldig i Sverige för periodiskt understöd och förmögenhet.

RÅ 1962 Fi 953 Svenskt aktiebolag, som ägde en tredjedel av ett öppet tyskt handelsbolag, hade från handelsbolaget mottagit royalty. Bestämmelser i det gällande tysk-svenska skatteavtalet har inte ansetts medföra skattefrihet i Sverige för royaltyn.

RÅ 1962 Fi 1170 Två makar som under 6-8 år arbetat som missionärer i Japan och tillbringat en semester på 18 månader i Sverige har ansetts skattskyldiga i Sverige för uppburna semesterersättningar.

RÅ 1962 Fi 1500 I Sverige bosatt person hade under beskattningsåret uppburit visst belopp vid försäljning av patent till amerikanskt oljebolag. Den ekonomiska och tekniska exploateringen av patentet hade under flera år skett fortlöpande i USA. Försäljningen har ansetts härröra från en i USA bedriven rörelse. Försäljningen har vidare ansetts åtnjuten från i USA befintligt fast driftställe varför vinst vid försäljningen inte har upptagits till beskattning i Sverige.

RÅ 1963 ref. 10 Svensk flygstyrman skulle för ett svenskt flygbolags räkning vistas i Kongo under ett års tid. Skattskyldighet i Sverige har inte ansetts föreligga för lön under nämnda utlandsvistelse.

RÅ 1963 ref. 22 Ett japanskt företag hade ställt tre experter till svenskt bolags förfogande. En av dessa, en japansk kycklingsorterare, som arbetat i Sverige, har inte ansetts utföra arbetet för eller på uppdrag av det japanska företaget. Oaktat att han vistats i Sverige under tid inte överstigande 183 dagar har artikel X i det svensk-japanska skatteavtalet inte ansetts medföra befrielse från skatt i Sverige för lönen för arbetet.

RÅ 1963 Fi 31 Två makar hade försålt andel i ett hotellföretag i USA. Genom delägarskapet i det amerikanska hotellföretaget, som bedrivit rörelse från fast driftställe i USA, har makarna ansetts haft sådant fast driftställe i nämnda land. De har vid tillämpningen av skatteavtalet med USA och dess tillämpningskungörelse inte ansetts skattskyldiga i Sverige för försäljningsvinsten.

RÅ 1963 Fi 252 En person som under beskattningsåret varit bosatt i Tyskland och inte utövat verksamhet i Sverige har, oaktat att han varit inskriven vid svenskt sjömanshus, inte ansetts skattskyldig i Sverige för inkomst av tjänst ombord på svenskt fartyg i utrikes sjöfart.

RÅ 1963 Fi 789 Svensk medborgare som varit anställd hos Spanska Turistbyrån i Stockholm har inte ansetts tillhöra främmande makts härvarande beskickning på sätt anges i 70 § 2 mom. KL.

RÅ 1963 Fi 1296 Svensk medborgare som tjänstgjort vid International Rubber Office's skandinaviska kontor med direkt anknytning till indonesiska legationen i Stockholm har inte ansetts tillhöra främmande makts härvarande beskickning på sätt anges i 70 § 2 mom. KL.

RÅ 1963 Fi 1563 En person som under flera år varit bosatt i Sydamerika hade under beskattningsåret vistats och arbetat i Sverige under knappt tre månader. Hon har inte ansetts bosatt i Sverige eller utövat verksamhet här.

RÅ 1964 ref. 28 Viss bestämmelse i KK den 17 december 1937 om tillämpning av det fransk-svenska skatteavtalet överensstämde inte med avtalstexten. Beskattning har skett i enlighet med bestämmelserna i skatteavtalet.

RÅ 1964 Fi 148 Lön uppburen vid tjänstgöring som lärarinna vid Tyska Skolan i Stockholm har inte ansetts åtnjuten av tyska staten eller annan tysk offentligrättslig juridisk person, varför beskattning har ägt rum i Sverige.

RÅ 1964 Fi 340 En utomlands bosatt person har ansetts skattskyldig i Sverige för livränta som han uppburit från Svenska Lantbrukarnas olycksfallsförsäkring eftersom denna har ansetts åtnjuten på grund av förutvarande tjänsteförhållanden i Sverige.

RÅ 1964 Fi 1055 Svensk medborgare som vistats dels i Sverige, dels i Italien har bl.a. på grund av att hon disponerat en lägenhet i Sverige ansetts bosatt här och jämväl enligt det italiensk-svenska skatteavtalet haft hemvist i Sverige. Hon har därvid inte beskattats i Sverige för inkomst av författarskap eftersom verksamheten utövats i Italien. Skattskyldighet här i riket har ansetts föreligga för från Sverige utbetalt periodiskt understöd.

RÅ 1964 Fi 1057 En person som under de senaste åren bott ca nio månader i Italien hade en förhyrd bostad i Sverige. Han har därför ansetts alltjämt bosatt i Sverige.

RÅ 1964 Fi 1505 Utomlands bosatt författare som vistats och arbetat Sverige under drygt sex månader hade uppburit bl.a. honorar från svenskt förlag för litterärt arbete som utförts i Sverige. Honoraret har ansetts utgöra inkomst av här i riket bedriven rörelse utan fast driftställe.

RÅ 1964 Fi 1568 Svensk medborgare som tjänstgjort på fartyg som gått i utrikes oceantrafik har inte ansetts utöva verksamhet i Sverige i riket.

RÅ 1964 Fi 1859 Forskare hade bedrivit viss vetenskaplig forskning åt United States Air Force på Tekniska högskolans laboratorier. Ersättningen för forskningsarbetet har inte ansetts undantagen från beskattning i Sverige med stöd av artikel X i det svensk-amerikanska skatteavtalet.

RÅ 1964 Fi 1861 En person som tjänstgjort som expert hos Unesco har inte ansetts tillhöra någon av de grupper av tjänstemän på vilka bestämmelserna i artikel VI i konventionen rörande privilegier och immunitet för Förenta Nationernas fackorgan skulle vara tillämpliga.

RÅ 1964 Fi 2276 En person, som tidigare varit bosatt här, har vistats i Sverige under tiden den 27 april – den 7 juli under beskattningsåret. Hennes vistelse har ansetts vara av så tillfällig natur att hon inte kunde anses vara bosatt här.

RÅ 1965 Fi 14 Svensk medborgare som under ett flertal år arbetat som sovvagnskonduktör med anställning i danskt företag hade under beskattningsåret hyrt ett rum i Köpenhamn medan hans hustru och barn bott kvar i Stockholm. Han har ansetts bosatt här i riket och enligt det dansk-svenska skatteavtalet skattskyldig här i riket för anställningsinkomsten.

RÅ 1965 Fi 165 Svensk medborgare som utflyttat till Schweiz och där förhyrt bostad i början av december år 1 hade vistats i Sverige under tiden den 27 januari – den 24 mars år 2. Hon har ansetts som bosatt här i riket vid årsslutet år 1 och därmed skattskyldig här för förmögenhet. Hon har vid nästa års taxering ansetts avflyttad vid månadsskiftet mars – april år 2.

RÅ 1965 Fi 329 Svensk medborgare som varit anställd i svenskt bolag hade vistats i Argentina under tiden den 5 september 1955 – den 10 mars 1956, i Egypten under tiden den 10 april – den 24 november 1956 och den 24 januari – den 21 juni 1957 samt i Karlskoga under övriga tider av nämnda tre år. Med hänsyn till varaktigheten av hans vistelse i Egypten har han vid 1957 års taxering inte ansetts bosatt i Sverige under samma tid.

RÅ 1965 Fi 331 Finländsk medborgare som under beskattningsåret tjänstgjort på svenskt fartyg i utrikes sjöfart hade inte före denna anställning uppehållit sig i Sverige under sådana förhållanden att han kunde anses ha bosatt sig här. Till följd härav kunde han inte heller under nämnda anställning, vilken pågått under hela beskattningsåret, anses ha varit bosatt i Sverige. Hans hustru, som tjänstgjort på samma fartyg hade före tjänstgöringen ombord sedan länge vistats i Göteborg utan andra avbrott än rent tillfälliga och efter anställningen stadigvarande bott i samma stad. Till följd härav har hon även under sagda tjänstgöring ansetts bosatt i Sverige.

RÅ 1965 Fi 332 Svensk medborgare hade varit anställd som kontrollingenjör på colombianskt fartyg under tiden den 24 juli 1958 – den 26 juli 1959. Han hade familj och bostad här i riket. Han har ansetts som bosatt i Sverige under hela beskattningsåret 1958.

RÅ 1965 Fi 336 Svensk medborgare hade under tiden den 3 augusti 1954 – den 28 februari 1955 vistats i Peru för svenskt bolags räkning. Hans hustru hade under hans vistelse i Peru bott kvar i Sverige. Han har ansetts bosatt här i riket under hela beskattningsåret.

RÅ 1965 Fi 803 En person hade arbetat i Spanien under tiden den 7 november 1955 – den 28 mars 1956 och därefter – med undantag för tiden den 29 mars – den 24 april 1956 då han uppehållit sig i Sverige – åtminstone till utgången av år 1956 arbetat i Jugoslavien. Han har inte ansetts skattskyldig här i riket för den inkomst som han uppburit på grund av verksamheten i Spanien.

RÅ 1965 Fi 1562 En person som varit anställd i svenskt aktiebolag hade under tiden den 22 februari – den 24 november 1956 vistats i Egypten för bolagets räkning. Han hade även vistats i Egypten under åren 1953-1955. Hans vistelse i Sverige under tiden den 1 januari – den 21 februari 1956 har ansetts vara av tillfällig natur och inte grunda bosättning i Sverige.

RÅ 1965 Fi 1563 En person hade tillsammans med sin familj vistats i Canada under tiden juni 1958 – augusti 1959, där han hyrt möblerad bostad. Eftersom han haft kvar familjebostaden i Sverige under vistelsen i Canada har han ansetts bosatt här i riket under hela 1958.

RÅ 1965 Fi 2234 En person hade i april 1955 mönstrat på svenskt fartyg, vilket gick i fart mellan hamnar i Fjärran Östern. Han hade förhyrt bostad och vistats kortare tid i Karachi. Denna omständighet har inte ansetts medföra att han skulle anses bosatt där under 1956.

RÅ 1966 Fi 871 En person hade tjänstgjort vid Svenska Röda Korsets sjukhus i Korea den 29 oktober 1951 – den 3 februari 1953 samt den 5 juni 1953 – den 14 april 1955. Han hade därvid uppburit lön från överstyrelsen för Svenska Röda Korset. Personalen var regelmässigt förlagd i baracker. Med hänsyn till arten av hans uppdrag i Korea och tjänstgöringsförhållandena där har han, oaktat längden av de tidsperioder han vistats utom riket, vid 1954 års taxering ansetts ha bibehållit sitt egentliga bo och hemvist här i riket.

RÅ 1966 Fi 1191 Två makar som hade varit anställda vid Örebro Missionsförening hade arbetat som missionärer i Indien och Nepal sedan den 4 augusti 1953. Enligt anställningsavtal var makarna efter fullbordad tjänstgöringsperiod på missionsfältet berättigade till 18 månaders semester i Sverige. De tillbringade semester i Sverige under tiden den 26 mars 1958 – den 1 oktober 1959, varefter de återvände till Nepal. Makarnas vistelse i Sverige har ansetts vara så varaktig att den måste betecknas som stadigvarande.

RÅ 1966 Fi 1302 En person hade under tiden den 28 maj 1957 – den 18 januari 1958 varit anställd som sjukföreståndare i Liberia och efter sistnämnda anställnings upphörande återkommit till Sverige. Oaktat att han även tidigare varit anställd utomlands har han ansetts ha varit bosatt i Sverige under hela 1958.

RÅ 1966 Fi 1303 En person hade under tiden den 27 juni 1958 – den 19 juni 1959 varit anställd hos ett svenskt bolag som helikoptermekaniker i Liberia. Med hänsyn till arten och varaktigheten av anställningen i Liberia samt till att han behållit sin familjebostad i Sverige har han ansetts bosatt i Sverige under beskattningsåret 1958.

RÅ 1966 Fi 1608 En person hade under tiden den 3 februari – den 3 december 1957 och den 25 februari – den 3 maj 1958 varit anställd hos danskt

bolag och utförde därunder arbete på Grönland. Inkomsten av arbetet på Grönland har med hänsyn till i målet upplysta omständigheter antagits härröra från ett och samma anställningsförhållande, som varat mer än ett år med allenast tillfälligt avbrott vid årsskiftet 1957/1958. Under berörda anställningstid har han inte ansetts bosatt i Sverige.

RÅ 1966 Fi 1610 En person hade under tiden den 27 mars – den 9 december 1958 varit anställd hos danskt företag och därunder utfört arbete på Grönland. Det under beskattningsåret gällande dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Danmark ägde inte tillämpning på Grönland. Med hänsyn till den korta tid anställningen på Grönland varat, har han ansetts bosatt i Sverige under beskattningsåret 1958.

RÅ 1966 Fi 1612 En person hade under tiden den 1 augusti 1957 – den 31 maj 1958 varit anställd i danskt bolag och därvid tjänstgjort på Grönland. Han har, med hänsyn till tiden för anställningen på Grönland och arbetsförhållandena på arbetsorten, ansetts bosatt i Sverige under hela beskattningsåret 1958.

RÅ 1966 Fi 1623 En person hade under tiden den 15 augusti 1958 – den 23 augusti 1959 innehaft tjänst på svenskt meteorologiskt institut och därvid varit medlem av och tjänstgjort hos en vetenskaplig institution på Svalbard. Han har ansetts bosatt utomlands vid 1959 års taxering.

RÅ 1967 ref. 21 Tysk statspension har inte ansetts som skattefri ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse enligt KF den 29 mars 1957 om skattefrihet för vissa ersättningar, som utbetalas från Tyskland. Vid tillämpning av det tysk-svenska skatteavtalet har därför hänsyn tagits till pensionsbeloppet vid beräkning av progressiv svensk skatt.

RÅ 1967 ref. 22 Vid tillämpning av det svensk-italienska skatteavtalet har skillnad inte gjorts mellan statlig lön och egenpension å ena sidan samt statlig familjepension å andra sidan.

RÅ 1967 Fi 451 En person som avgått med pension från sin tjänst hos amerikansk härvarande beskickning har inte ansetts frikallad från inkomstskatt på pensionen enligt intern svensk lagstiftning men däremot enligt det svensk-amerikanska skatteavtalet, med den inskränkningen att hänsyn till pensionen har tagits vid beräkning av progressiv svensk skatt.

RÅ 1967 Fi 573 Fransk statstjänsteman hade varit anställd av franska utrikesministeriet såsom lektor vid Handelshögskolan i Stockholm med tjänstgöringsskyldighet vid Tekniska högskolan och Stockholms universitet. Hans lön hade fastställts av franska staten och utbetalts genom franska ambassaden i Stockholm. Arvode som han erhållit från Handelshögskolan i Stockholm avräknades från den

franska lönen. Arvodet har ansetts uppburet för den franska statens räkning varför skattskyldighet i Sverige för arvodet inte har ansetts föreligga.

RÅ 1967 Fi 701 En person hade under tiden den 10 september 1959 – den 11 mars 1962 vistats i Österrike och under beskattningsåret 1960 uppehållit sig i Sverige under tiden den 10 mars – den 30 april. Han har inte ansetts bosatt här under denna tid.

RÅ 1967 Fi 1048 En person hade under beskattningsåret haft olika anställningar i Sverige och Norge med avbrott för tiden den 12 april – den 12 augusti då han tjänstgjort på Cypern och den 13 augusti – den 5 september då han vistats i Grekland. Han hade från den 10 december ånyo tjänstgjort på Cypern i drygt ett och ett halvt år. Han har ansetts under den förstnämnda vistelsen på Cypern ha behållit sitt egentliga bo och hemvist i Sverige. Han har vidare enligt det svensk-norska skatteavtalet inte ansetts skattskyldig i Sverige för intäkt från Oslo universitet.

RÅ 1967 Fi 1235 En i Sverige bosatt person som uppburit tantiem, som han intjänat i anställning utomlands, har ansetts skattskyldig för detta i Sverige.

RÅ 1967 Fi 1247 Svenskt bolag som försålt film och fotoartiklar för belgiskt moderföretags räkning har, oaktat att bolaget inte bedrivit tillverkning, medgivits avdrag för forskningsbidrag med hänsyn till bolagets uppgifter om dessa utgifters särskilda betydelse för försäljningsverksamheten på den svenska marknaden.

RÅ 1967 Fi 1407 och Fi 1409 Fråga om bosättning. En person har under åren 1956-1962 på uppdrag av sin svenska arbetsgivare utfört arbeten i olika europeiska länder. Anställningen har även omfattat perioder av arbete i Sverige. För bosättning utomlands krävdes att han arbetat avsevärd tid i följd utanför Sverige. Förutsättningen ansågs uppfylld vid vistelse i Polen under tiden 11/1 1959-17/11 1960.

RÅ 1967 Fi 1659 Svenskt aktiebolag hade till täckande av förlust i danskt dotterbolag utgivit visst belopp. Mellan det svenska bolaget och dotterbolaget hade inte förekommit vare sig några mellanhavanden syftande till ökning av det svenska bolagets produkter eller några direkta affärstransaktioner i övrigt. Ifrågavarande belopp har därför inte ansetts som avdragsgill omkostnad i det svenska bolaget.

RÅ 1967 Fi 1660 Svenskt bolag har inte medgivits avdrag för bidrag till utländska dotterbolags reklamkampanjer.

RÅ 1967 Fi 1669 En i Sverige bosatt person hade från Statens Pensionskasse i Norge erhållit återbäring på tidigare erlagda pensionsavgifter. Återbäringen har ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst.

RÅ 1967 Fi 1948 En person som på grund av anställning vistats utomlands under tiden den 1 maj 1959 – 3 maj 1960 med endast tillfälligt avbrott har inte ansetts bosatt i Sverige.

RÅ 1968 ref. 9 Dansk medborgare och hans svenska hustru hade under hösten 1966 utflyttat från Sverige och bosatt sig i en nyförvärvad fastighet på Teneriffa. Mannen hade aldrig varit svensk medborgare. Makarna hade behållit fastigheter och kapital i Sverige. Mannen hade två barn i Sverige och två i Danmark. Hustrun hade två barn i Sverige. Mannen har inte ansetts ha haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här. Hustrun har ansetts ha väsentlig anknytning till Sverige och likaså de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna med Sverige. Hon har därför ansetts bosatt i Sverige enligt intern svensk lagstiftning och haft hemvist i Sverige enligt det svensk-spanska skatteavtalet.

RÅ 1968 ref. 15 Fransk medborgare hade tjänstgjort som lektor i franska språket vid Lunds universitet fr.o.m. den 1 juli 1963 t.o.m. den 30 juni 1965. Sedermera hade han förordnats som fast utländsk lektor i franska språket fr.o.m. juli 1965 t.o.m. juni 1968. Den faktiska vistelsetiden i Sverige hade således överstigit två år. Emellertid hade längden av hans vistelse i Sverige under tiden före juli 1965 bedömts vara oviss. Med hänsyn härtill har den s.k. professorsregeln i protokollet till det svensk-franska skatteavtalet ansetts tillämplig.

RÅ 1968 ref. 16 Norsk medborgare som vistats i Sverige under tiden den 1 januari – den 10 maj 1959 har medgivits avdrag för erlagda avgifter till pensionsförsäkring, som inbetalats under november månad, för den del av premierna som belöpte på tiden för hans vistelse i Sverige, dvs. med fem tolftedelar.

RÅ 1968 ref. 19 Fråga om tillämpning av artikel X i skatteavtalet med USA angående ersättning för forskare enligt kontrakt mellan amerikansk myndighet och viss svensk institution (I och II). Vidare fråga om tillämpning av artikel XII (3) (a) i samma avtal angående ersättning för tjänstgöring vid amerikanskt universitet understigande ett år men årligen återkommande (II).

RÅ 1968 Fi 209 Svensk medborgare hade med sin familj den 25 september 1961 avrest till Schweiz. Han hade till i augusti 1962 hyrt en möblerad bostad i Schweiz och hade samtidigt sin bostad i Stockholm uthyrd. Han hade vid avresan till Schweiz erhållit tjänstledighet från sin anställning i Stockholm under 6 månader för studier. Tjänstledigheten hade förlängts till den 15 april då anställningen upphörde. Han har ansetts bosatt i Sverige under hela år 1961.

RÅ 1968 Fi 333 Två makar hade under 1957-1961 vistats omväxlande i Spanien och i Sverige. Hustrun hade vistats i Spanien på grund av sjuk-

dom och hennes make på grund av studier. Under bortovaron hade makarna behållit sin lägenhet men i andra hand hyrt ut en del därav. Mannen har ansetts ha behållit sitt egentliga bo och hemvist här i riket vid 1961 års taxering. Vid prövning av hustruns taxering har hon ansetts ha behållit sitt egentliga bo och hemvist här i riket vid samma års taxering.

RÅ 1968 Fi 438 En person hade under tiden den 1 september 1956 – den 30 september 1957 varit anställd som redaktionell medarbetare vid Sovjetunionens informationsbyrå. Han har inte ansetts tillhöra Sovjetunionens härvarande beskickning och har till följd härav beskattats för den inkomst han uppburit från beskickningen.

RÅ 1968 Fi 1595 Amerikansk medborgare var anställd hos och uppbar lön från Svenska Esso AB. Dessutom uppbar han arvode från Standard Oil Company i Amerika för under tolv dagar i Amerika utfört arbete. Enligt avtal uppbar han fast arvode från det amerikanska bolaget, för att stå till förfogande för konsultationer, oberoende av om han under visst år behövt resa till USA för konsultationer eller ej. Med hänsyn till den korta tid han vistats i Amerika samt till vad avtalet med det amerikanska bolaget innehöll har det inte ansetts tillförlitligen utrett att det arvode, som under beskattningsåret utgått från det amerikanska bolaget, avsett arbete som utförts under nämnda tid. Till följd härav har arvodet beskattats i Sverige.

RÅ 1968 Fi 1596 En person hade vistats i Portugal under tiden juli 1961 – januari 1962 och i Schweiz fr.o.m. februari 1962. Hon hade inte bostad i Sverige och hade inte sedan utflyttningen gjort något besök i Sverige. Hon hade inte haft anställning under vistelsen utomlands, utan kompletterade sina språkkunskaper där. Hon har inte ansetts här i riket bosatt efter juli 1961.

RÅ 1969 ref. 15 Fråga om tolkning av den s.k. praktikantbestämmelsen i det svensk-danska respektive svensk-norska skatteavtalet. Prövningen gällde om anställning som underläkare var behövlig för att avlägga läkarexamen.

RÅ 1969 ref. 29 Inkomster som indisk medborgare uppburit på grund av anställning hos Air India vid dess kontor i Stockholm har inte ansetts undantagna från skatteplikt i Sverige med stöd av artikel XII i det svensk-indiska skatteavtalet.

RÅ 1969 Fi 571 Svenskt dödsbo hade i Amerika tillgångar bestående av kontanter och aktier samt skatteskulder till den amerikanska staten. Dödsboet har förmögenhetsbeskattats i Sverige, eftersom det svensk-amerikanska skatteavtalet inte stadgade skattebefrielse för dödsboet eller dödsbodelägarna för de slag av förmögenhetstillgångar,

varom fråga var.

RÅ 1969 Fi 1082 Svenskt bolag hade tillfört ett i Schweiz bildat dotterbolag visst belopp i form av provisioner från två tyska bolag avseende leveranser av maskiner för vilka det svenska bolaget hade agentur. Det svenska bolaget har beskattats härför som inkomst av rörelse.

RÅ 1969 Fi 1084 Svenskt bolag hade tillfört ett i Schweiz bildat dotterbolag visst belopp i form av provisioner från två tyska bolag avseende leveranser av maskiner för vilka det svenska bolaget hade agentur. Beträffande vissa inköpta maskiner, som levererades direkt från USA till Sverige, hade fakturorna gått över ett i Schweiz domicilierat bolag, i vilket det svenska bolaget var huvudaktieägare. Belopp motsvarande den bruttovinst som uppstått i det schweiziska bolaget i anledning av maskininköpen, har beskattats hos det svenska bolaget som inte avdragsgilla inköpsfördyringar. De medel som uppsamlats i det schweiziska bolaget har lånats ut till det svenska bolaget. Avdrag för räntebetalning på lånet har inte medgivits.

RÅ 1969 Fi 1086 Svenskt bolag, i vilket den skattskyldige var huvudaktieägare, hade under året inköpt maskiner via ett schweiziskt bolag, i vilket den skattskyldige var huvudaktieägare. Maskinerna hade levererats direkt från USA till Sverige, varvid fakturorna gått över det schweiziska bolaget. Genom detta arrangemang hade det schweiziska bolaget, som inte bedrivit rörelse, tillförts bruttovinsten avseende det svenska bolagets maskininköp. Det schweiziska bolagets bruttovinst har beskattats hos den skattskyldige som inte avdragsgilla inköpsfördyringar.

RÅ 1969 Fi 1242 Avdrag för underskott i stuteri- och hästsportrörelse har inte medgetts annat än för huvudkontorsandel eftersom rörelsen hade fast driftställe i Tyskland.

RÅ 1969 Fi 1249 En person som haft fast anställning på spanska turistbyrån i Sverige, har inte ansetts tillhöra härvarande spansk beskickning, varför skattefrihet enligt 70 § 2 mom. KL för inkomst av anställning inte har ansetts föreligga.

RÅ 1969 Fi 1255 En person som varit verksam och vistats i Brasilien från maj 1960 till slutet av april 1963 och därefter i Portugal under tiden den 3 september 1963 – den 2 januari 1964 har efter återkomsten från Brasilien ansetts ha tagit bo och hemvist i Sverige. Vidare har hans vistelse i Portugal ansetts vara av tillfällig natur, varför skattskyldighet i Sverige har ansetts föreligga för lön som intjänats där.

RÅ 1969 Fi 1374=
RN I 1969 6:5 Förhandsbesked. Två makar avsåg att stadigvarande bosätta sig på Teneriffa och vistas där i en förhyrd lägenhet under sammanlagt 8 månader under beskattningsåret. De ämnade behålla sitt

svenska fritidshus men överlämna sin hyreslägenhet till hyresvärden. Mannen uppbar allmän folkpension, ATP, SPP-pension och utfyllnadspension från förre arbetsgivaren. De har efter utflyttningen inte ansetts bosatta i Sverige. Pensionerna har vidare i enlighet med artiklarna XXIII och XXII i det svensk-spanska skatteavtalet ansetts skattefria i Sverige.

RÅ 1969 Fi 1417 En person som vistades i Sverige under tiden den 1 januari 1957 – den 6 april 1958 har ansetts bosatt här i riket. Ersättning för patent som blivit tillgänglig för lyftning först efter den 6 april 1958 har inte upptagits till beskattning hos honom.

RÅ 1969 Fi 1575 En person som varit bosatt i Sverige i tio månader under beskattningsåret, har medgivits avdrag för avgifter för pensionsförsäkring med tio tolftedelar av de på beskattningsåret belöpande försäkringspremierna.

RÅ 1969 Fi 1591 Svenskt bolag hade kostnadsfört belopp avseende transaktioner med ett schweiziskt företag. Kostnaderna för transaktionerna kunde inte tillfredsställande specificeras. Mot bolagets bestridande kunde det dock inte anses visat att kostnaderna i sin helhet varit att hänföra till inte avdragsgilla utgifter. Avdrag för utgifterna har därför medgetts med skäligt belopp.

RÅ 1969 Fi 1903 En person som utflyttat till Schweiz, hade behållit sin bostad i Stockholm och haft betydande ekonomiska intressen att bevaka i Sverige. Han hade under 1961 vistats i Sverige under sammanlagt fyra månader och hade i Schweiz ett begränsat, strängt tillfälligt uppehållstillstånd. Han hade anmält inflyttning till Stockholm den 3 augusti 1962. Med hänsyn härtill har han ansetts bosatt här i riket under hela år 1961.

RÅ 1969 Fi 2168 Två makar hade i september 1961 avrest till Schweiz, där de hyrt en möblerad 3-rumsvåning. Makarnas villa i Bromma hade försålts under sommaren 1962 till deras son. De hade återvänt till Sverige den 18 december 1961 och stannat här till den 23 januari 1962. Även under tiden den 1 juni – den 25 september 1962 hade makarna vistats i Sverige. De har ansetts haft kvar sin bosättning i Sverige i vart fall över årsskiftet 1961/1962.

RÅ 1970 ref. 17 = RN I 1970 5:3 Svenskt bolag hade lämnat finansieringslån till utländskt dotterbolag i samband med dotterbolagets tillkomst. Det ifrågavarande lånet har ansetts likställt med aktier, andelar och liknande tillgångar, som avses i p. 6 anv. 29 § KL. Eftersom det inte kunde konstateras att en definitiv förlust uppkommit på lånet, har avdrag för nedskrivning på lånet inte medgivits.

RÅ 1970 Fi 1 Pension som en person hade uppburit från Tyskland har inte ansetts utgöra sådan ersättning för nationalsocialistisk förföljelse

som är undantagen från beskattning i Sverige enligt KF den 29 mars 1957 om skattefrihet för vissa ersättningar som utbetalas från Förbundsrepubliken Tyskland. Emellertid utgjorde nämnda pension enligt tysk lag ersättning för pensionsrätt, som den skattskyldige gått miste om på grund av politisk förföljelse. Till följd härav har pensionen ansetts undantagen från beskattning här i riket enligt artikel 15 § 3 i det svensk-tyska skatteavtalet.

RÅ 1970 Fi 918 Förhandsbesked. En person skulle för en tid av minst fem år tillträda en befattning som verkställande direktör i ett schweiziskt bolag i Genève. Han ägde en villa i Sverige som skulle försäljas. Större delen av bohaget skulle medtagas till Genève. Hustrun och tre av den skattskyldiges barn skulle medfölja till Schweiz där dessa barn skulle gå i skola. De övriga barnen skulle slutföra sin skolgång i Sverige. Hustrun skulle behålla en villa i Sverige att användas som sommarbostad. Familjens övriga tillgångar utgjordes av aktier i svenska och utländska bolag samt andra tillgodohavanden. Den skattskyldige skulle ha kvar två styrelseuppdrag. Makarna har genom utflyttningen ansetts ha tagit varaktigt hemvist i Genève. Anknytningen till Sverige har inte bedömts vara så väsentlig att de skulle anses bosatta i Sverige efter utflyttningen. Inte heller de barn som medföljde till Schweiz skulle anses bosatta i Sverige.

RÅ 1970 Fi 923 Förhandsbesked. Svenskt aktiebolag ägde direkt och indirekt via ett annat helägt dotterbolag aktierna i ett engelskt bolag. Det svenska bolaget hade bl.a. en fordran på det engelska bolaget, som utgjordes av två lån som hade lämnats det engelska bolaget i samband med att maskiner installerats hos detta bolag. Det svenska bolaget övervägde att reducera räntan på lånet, på grund av ekonomiska svårigheter i det engelska bolaget. En reducerad ränta ansågs innebära avtal om ekonomiska villkor, som avvek från vad som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare. Med tillämpning av 43 § 1 mom. KL och skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland skulle det svenska bolagets inkomst beräknas som om någon räntereducering inte vidtagits.

RÅ 1970 Fi 1924 Svenskt bolag som hade ett inte rörelsedrivande företag i Liechtenstein, hade fakturerats för utländska varor som importerats av det svenska bolaget. Företaget i Liechtenstein hade därvid tillämpat ett pålägg motsvarande 23 procent av de fakturerade priserna. Bolagets resultat hade vidare belastats för kostnader avseende en av huvudaktieägarna bedriven rörelse i Monaco. Bolaget har vägrats avdrag med belopp motsvarande 23 procent av de fakturerade priserna samt kostnaderna för den i Monaco bedrivna rörelsen.

RÅ 1970 Fi 2071 Svenskt bolag hade haft kostnader för utredningar, expertarvoden

m.m. rörande sin verksamhet inom den Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEC). I anslutning härtill hade bolaget förvärvat en aktiepost i ett italienskt bolag. De kostnader som avsåg allmän planering av det svenska bolagets verksamhet och undersökning av olika marknader för försäljning av bolagets produkter har ansetts utgöra driftkostnad för bolaget medan de kostnader som sammanhängde direkt med aktieförvärvet – däri inberäknat kostnader för samarbetsavtal eller liknande överenskommelser vilka utgjorde ett led i aktieförvärvet – inte har ansetts vara sådana kostnader som fick avdragas vid bolagets inkomst av rörelse.

RÅ 1971 ref. 8 Dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle tillhörde lönat svenskt konsulat och som på grund av sin tjänst varit bosatt utomlands, har ansetts böra taxeras i GD.

RÅ 1971 ref. 50 Svenskt bolag hade under beskattningsåret bedrivit handel med bl.a. smycken förutom i Sverige även genom filial i Spanien. I bolagets bokförda vinst ingick även vinst från försäljning av filialen samt rörelseöverskott från denna. Vinsten vid försäljningen beskattades enligt artikel XIII jämförd med artikel XXIV, § 1, i det svensk-spanska skatteavtalet inte i Sverige. Den del av det egentliga rörelseöverskottet, som var hänförligt till den spanska filialen, har med stöd av artikel VII i avtalet undantagits från beskattning i Sverige och har bestämts på sätt anges i artikel VII § 2 och inte enligt § 4 i artikeln.

RÅ 1971 Fi 112 Svensk medborgare med anställning i svenskt bolag, som för bolagets räkning vistats i Peru under tiden den 17 mars – den 26 oktober 1961 och därefter den 1 februari 1962 tillsammans med sin familj utflyttat dit, har vid 1962 års taxering ansetts inte bosatt i Sverige bl.a. med hänsyn till att skälet till att hans familj inte flyttat till Peru under 1961 berott på politiska oroligheter där och att hans uppehåll i Sverige under tiden den 27 oktober 1961 – den 31 januari 1962 bedömts vara av tillfällig natur.

RÅ 1971 Fi 113 Amerikansk medborgare som sedan den 1 juni 1962 varit bosatt i Sverige har enligt intern svensk skatterätt ansetts skattskyldig i Sverige för bankräntor med hela det uppburna beloppet, oavsett att viss del av dessa belöpte på tid då han varit bosatt i USA. Inte heller det mellan Sverige och USA ingångna skatteavtalet har ansetts fritaga honom från skattskyldighet för någon del av ränteintäkterna.

RÅ 1971 Fi 1068 Svensk medborgare som under beskattningsåret varit bosatt i USA har inte medgivits avdrag för kostnader för resor mellan USA och Sverige och för resor och uppehälle i Sverige, eftersom besöken i Sverige i huvudsak ansetts vara betingade av försäljning av hans aktier i ett svenskt bolag och på grund av att resul-

tatet av realisationen inte blivit föremål för beskattning här.

RÅ 1971 Fi 1069 De s.k. praktikantbestämmelserna i det dåvarande svensk-danska skatteavtalet har inte ansetts tillämpliga beträffande dansk medicine studerande som tjänstgjort vid svenskt lasarett, eftersom denne tidigare haft liknande tjänstgöring under tid som överskridit den praktiktid som erfordrades för hans examen.

RÅ 1971 Fi 1070= RSV 1 1972 3:3 Förhandsbesked. Två makar avsåg att flytta till Spanien till en av dem ägd villafastighet. Hustrun skulle behålla del av en skogsfastighet och en i anslutning till denna förhyrd lägenhet om två rum och kök. Ett av skälen till utflyttningen var mannens sviktande hälsa. Makarna skulle efter utflyttningen inte anses som bosatta här i riket.

RÅ 1971 Fi 1827 Arbete som verkställande direktören i ett svenskt företag utfört som styrelseledamot i ett tyskt och ett kanadensiskt dotterbolag och för vilket han erhållit arvode från dotterbolagen har inte ansetts utfört på uppdrag av svensk person. I vartdera dotterbolagen har hållits fyra sammanträden varav personen besökt samtliga i det tyska och ett i det kanadensiska bolaget. Det tyska arvodet har i sin helhet ansetts hänförligt till tjänst som utövats i Tyskland och har därför enligt det svensk-tyska skatteavtalet inte upptagits till beskattning i Sverige. Den del av det kanadensiska arvodet som ansågs hänförligt till tjänst som utövats i Sverige, 3/4, har i enlighet med det svensk-kanadensiska skatteavtalet ansetts skattepliktigt i Sverige.

RÅ 1971 Fi 1881 Avdrag för gäldräntor och skulder till utländskt företag i Liechtenstein har inte medgivits.

RÅ 1972 ref. 11 Svenska sjömän anställda ombord på svenska fartyg i utrikes trafik, hade under längre tid uppehållit sig i Australien, där de förhyrt möblerade bostäder. De har inte därigenom ansetts ha tagit varaktigt bo och hemvist där utan ansetts ha behållit sådan anknytning till Sverige att de i beskattningshänseende alltjämt var att betrakta som bosatta här i riket.

RÅ 1972 ref. 34 Svensk medborgare som sedan september 1966 varit bosatt i Italien hade åtnjutit dels pension från SPP på grund av tidigare anställning hos svenskt bolag, vilken anställning grundade sig på verksamhet utövad här i riket, dels från augusti bl.a. ATP. Artikel 11 i det dåvarande svensk-italienska skatteavtalet har inte ansetts tillämplig på ifrågavarande pensioner. Skatt på dessa pensioner har därför enligt artikel 14 i det dåvarande avtalet ansetts endast skola utgå i Italien.

RÅ 1972 ref. 38 Forskningsanslag som amerikansk medborgare uppburit för forskning på svenskt sjukhus har – oaktat det var knutet till den skattskyldiga personligen – inte ansetts ha karaktär av lön, arvode

eller liknande ersättning från Förenta staterna, som var undantagen från beskattning här i riket enligt artikel X i det svensk-amerikanska avtalet. I stället har fråga ansetts vara om sådant forskningsanslag, som avses i artikel XII moment 1 c) i avtalet.

RÅ 1972 ref. 46=
EMR R 741:13=
RSV I 1972 8:11 a

Förhandsbesked. En person avsåg att tillsammans med sin familj utflytta till Schweiz. Eftersom han och hans barn tillsammans ägde cirka 38 procent av aktierna i ett större svenskt familjebolag och då hans verksamhet även fortsättningsvis skulle ägnas detta företag samt med hänsyn till att tre år inte förflutit från avresan från Sverige ansågs han alltjämt ha väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1972 Fi 566

En person hade under 1963 tagit ut utvandringsintyg och den 31 december 1963 lämnat Sverige för att bosätta sig i Schweiz. Han hade i samband med en rekreationsresa till Kanarieöarna utrest från Sverige den 3 februari 1964 och återkommit hit den 3 mars varefter han lämnat Sverige den 22 mars. Under 1964 hade han endast företagit tre kortvariga besök i Sverige för att besöka sin hustru och dotter, vilka bodde kvar här samt för vissa avvecklingsåtgärder. En av honom ägd fastighet hade inte kunnat försäljas förrän i maj 1965. Han har inte ansetts ha gjort sannolikt att omständigheterna varit sådana, att hans bosättning i Sverige varit hävd vid utgången av år 1963.

RÅ 1972 Fi 1133

Förhandsbesked. Svensk medborgare, som avsåg att utflytta till Tyskland, innehade aktiemajoriteten i ett svenskt aktiebolag, i vilket han hade ställning som företagsledare, samt ägde fastigheter i Sverige. Han har inte ansetts ha visat att han efter utflyttning inte längre hade väsentlig anknytning till Sverige. Om han däremot avhände sig aktiemajoriteten i det ifrågavarande aktiebolaget, lämnade posten som företagsledare i bolaget samt avyttrade sina fastigheter i Sverige har han ansetts ha visat att han därefter inte längre hade väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1972 Fi 1466

Inkomster av royalty härrörande från Tyskland har uppburits av ett schweiziskt företag och därefter delvis överförts till patentinnehavaren i Sverige. Royaltyn har i sin helhet beskattats hos den skattskyldige i Sverige eftersom den inte ansetts härröra från fast driftställe i Schweiz.

RÅ 1972 A 47=
RSV I 1972 8:11 b

Förhandsbesked. Skattskyldig och hans hustru avsåg att avflytta från Sverige till Schweiz. Mannen, som uppbar folkpension och enskild pension, ägde en fritidsfastighet och kapital. Hustrun skulle under en övergångstid behålla en lägenhet bestående av fem rum och kök, vilken utgjorde makarnas familjebostad. Den skattskyldig ansågs inte ha visat att han efter utflyttningen inte hade väsentlig anknytning till Sverige. Enligt artikel 25 i skatte-

avtalet med Schweiz skulle den skattskyldige – oavsett om han kunde anses äga hemvist även i Schweiz – beskattas för pensionerna i Sverige.

RÅ 1972 A 74 Förhandsbesked. En nedskrivning av fordringsförhållande på svenskt aktiebolag genom ett ackordförfarande har ansetts vara att betrakta som en avdragsgill kostnad för bolagets svenska systerbolag.

RÅ 1973 Fi 85 Avtal med svensk artist och utländskt företag har i taxeringshänseende ansetts inte kunna tillerkännas giltighet. Till följd härav har den svenska artisten personligen beskattas för inkomsterna av artistverksamheten.

RÅ 1973 Fi 332 En person som med sin hustru den 14 augusti 1964 avrest till Belgien för ett års utbildning vid missionsinstitut och som innehaft familjebostad där men inte egen bostad i Sverige har ansetts under hela år 1964 varit bosatt i Sverige.

RÅ 1973 Fi 334 Missionär i Afrika hade tillsammans med sin familj vistats i Sverige under tiden den 8 juni 1965 – den 21 juni 1966 för semester och rekreation. Vistelsen under 1965 har ansetts vara av sådan varaktighet att den betraktats som stadigvarande.

RÅ 1973 Fi 683 Svensk medborgare som vistats i USA under 25 månader på grund av tjänstgöring som visiting professor vid amerikanskt universitet hade under denna tid hyrt ut sin bostad i Sverige i möblerat skick. Den skattskyldige och hans hustrus bosättning här i riket har inte ansetts ha upphört genom vistelsen i USA. Han har med stöd av artikel XII (3) (a) i det svensk-amerikanska skatteavtalet ansetts skattskyldig här i riket för intäkterna från universitet.

RÅ 1973 Fi 684 En person som var anställd som visiting associate professor vid University of Chicago under tiden den 1 januari – den 30 juni 1964 har ansetts skattskyldig i Sverige enligt artikel XII (3) (a) för inkomst av anställningen i fråga.

RÅ 1973 Fi 914 En person som var anställd i svenskt bolag, vistades i USA under tiden den 1 januari – den 26 september 1963 och bedrev under denna tid studier, utredningar och konsultaktioner. Han hade uppburit lön för det arbete som han utfört för bolagets räkning i USA. Han har ansetts bosatt i Sverige under hela beskattningsåret. Med tillämpning av artikel XI (a) i skatteavtalet med USA har han beskattas i USA för inkomsten.

RÅ 1974 ref. 51=
RRK R74 1:70 Skattskyldighet har inte till någon del ansetts föreligga för ränteintäkter tillgängliga för lyftning efter tidpunkten för bosättning utomlands.

RÅ 1974 ref. 52= Då utländska aktier av visst slag i Sverige i allmänhet betingat ett

RRK R74 1:68 högre pris än i utlandet har värdet av aktierna vid förmögenhetstaxeringen inte beräknats efter det på utländsk börs noterade värdet utan på grundval av svenska fondhandlarföreningens fondnoteringsuppgifter.

RÅ 1974 ref. 97= RRK R75 1:8 Svensk medborgare, bosatt sedan mer än tre år i Schweiz med familj, har med hänsyn till stort aktieinnehav i familjebolag och fritidsfastighet av hög standard ansetts alltjämt äga skatterättslig hemvist här i riket. Vid tillämpning av artikel 4 i skatteavtalet med Schweiz har – efter bedömande att han i båda staterna ägde hem, som stadigvarande stod till hans förfogande – centrum för hans levnadsintressen dock ansetts förlagt till Schweiz.

RÅ 1974 A 201 En person hade varit anställd i svenskt bolag med tjänstgöring i Tunisien under tiden den 1 juni 1965 – den 1 juni 1966. Han hade återvänt till Sverige den 12 juli 1966. På grund av uppsägning från bolagets sida hade han accepterat ett förlikningserbjudande bestående av ett engångsbelopp. Beloppet som utbetalats till honom under september 1966 har upptagits till beskattning i Sverige.

RÅ 1974 A 738 Förhandsbesked. Två makar hade utflyttat till en mannen tillhörig lägenhet i Spanien. Hustrun ägde i Sverige en villafastighet, som tidigare utgjort makarnas permanentbostad. Fastigheten var i avvaktan på försäljning till utomstående uthyrd. Med hänsyn till hustruns innehav av villafastigheten har makarna, oavsett anknytningen till Spanien, ansetts ha sådan väsentlig anknytning till Sverige att de skulle anses bosatta här i riket.

RÅ 1974 A 1220= RSV FB/Dt 1974:396 Förhandsbesked. Två makar, som skulle utflytta till Spanien, har bl.a. på grund av innehav av villafastighet i Sverige ansetts ha så väsentlig anknytning till Sverige att de skulle anses bosatta här i riket.

RÅ 1974 A 1397 Förhandsbesked. Partrederis rörelse har ansetts utövad från fast driftställe i den kommun i Sverige där huvudredaren var bosatt och där den kamerala tjänsten sköttes av ett företag. Rederiets inkomst har inte ansetts undantagen från beskattning i Sverige enligt det dåvarande svensk-norska skatteavtalet.

RÅ 1974 A 1607 Förhandsbesked. Utdelning för utländskt dödsbos inkomst har för delägarna ansetts utgöra intäkt av kapital enligt 38 § 1 mom. första stycket KL. Förordningen (1951:763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst har ansetts tillämplig på sådan utdelning.

RÅ 1974 A 1683 Förhandsbesked. Två makar som utflyttat ur Sverige har inte genom att behålla en större sommarfastighet ansetts ha sådan väsentlig anknytning till Sverige att de skulle anses i beskattningshänseende bosatta i Sverige.

RÅ 1974 A 1763 Förhandsbesked. Sökanden var delägare i partrederierna för tre fartyg. Rederiet hade inte något kontor och dess bokföring hade anförtrotts åt ett aktiebolag i Stockholm. Fartygens befraktning skulle i första hand ombesörjas av ett norskt företag. Den löpande driften av fartygen sköttes av sökanden, mestadels från New York. Sökanden har ansetts skattskyldig i Sverige för sin andel av inkomsterna från ifrågavarande rederier. Skatteavtalen med USA respektive Norge har inte ansetts föranleda någon ändring i denna skyldighet. Fast driftställe har ansetts finnas i Stockholm.

EMR R74 1:9 Amerikansk medborgare, som vistats i Sverige sedan 1962, hade bedrivit forskning vid Karolinska Sjukhuset och under 1965 fått ett visst belopp såsom forskningsanslag från USA. Beloppet som utbetalats av sjukhuset, har ansetts utgöra skattepliktig intäkt för forskaren och inte skattefritt stipendium. Artikel 10 i skatteavtalet med USA han ansetts inte tillämplig å nämnda intäkt.

EMR R74 1:24
Jmf RÅ 1972
Fi 1466 Inkomst av royalty härrörande från patent för säkerhetsbälten har beskattats i Sverige, eftersom royaltyn inte – i motsats till vad den skattskyldige gjort gällande – ansetts härröra från fast driftställe i Schweiz. Kostnadsbidrag till eget bolag i annat land har inte ansetts avdragsgillt från royaltyintäkterna.

RÅ 1975 ref. 3=
RRK R 75 1:24 Sedan länsstyrelse bestämt bevillningsavgift enligt förordningen (1980:128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, har ny utredning visat att den utgivna ersättningen uppgått till högre belopp än det som legat till grund för avgiftsberäkningen. Länsstyrelsen har inte ansetts äga rätt att ånyo besluta om avgift för den utgivna ersättningen.

RÅ 1975 ref. 62=
RRK R 75 1:50 Vid tillämpning av det svensk-spanska skatteavtalet har pension enligt AFL ansetts utgöra pension i statstjänst när den pensionsgrundande inkomsten utgjorts av lön i sådan tjänst.

RÅ 1975 Aa 1 En person som försålt sin permanentbostad i Sverige året före beskattningsåret hade under beskattningsåret förvärvat en fastighet i Schweiz avsedd för bostad där. Han hade under tre år före sin död uppehållit sig där med undantag för kortare uppehåll i Sverige. Han har inte ansetts ha varit bosatt här i riket eller ha här stadigvarande vistats under beskattningsåret.

RÅ 1975 Aa 242 Två makar hade utflyttat från Sverige men disponerade alltjämt en lägenhet i Sverige vid beskattningsåret utgång. De har ändock inte ansetts bosatta i Sverige vid nämnda tidpunkt.

RÅ 1975 Aa 296 En person hade erhållit forskningsanslag med visst belopp från Jameson Research Foundation i USA för bedrivande av cancerforskning i Sverige. Beloppet har ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst. Den skattskyldiges utgifter för deltagande i vetenskapliga sammankomster på utrikes ort har ansetts utgöra

för honom avdragsgilla kostnader.

RÅ 1975 Aa 297 En person hade år 1967 i anledning av slitningar i äktenskapet avflyttat till Spanien och bosatt sig på en villafastighet där. Vistelsen i Spanien hade delvis orsakats av hälsoskäl. Hon hade vistats i Sverige cirka sex veckor år 1968, 23 veckor år 1969 och intill den 8 juni 1970 2-3 veckor sistnämnda år. Hon har inte ansetts ha styrkt att hon 1968 inte haft väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1975 Aa 312 Svensk medborgare som tidigare varit bosatt i Sverige och som sedan flera år haft anställning ombord på svenska fartyg hade sedan viss tid hyrt möblerat rum i Australien. Han har inte ansetts ha tagit varaktigt bo och hemvist utom riket.

RÅ 1975 Aa 465 Tysk förtidspension har inte ansetts utgå enligt särskild lagstiftning om skattefrihet för ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse. Del av ålderspensionen har emellertid ansetts utgå till följd av kvalifikationstid som tillagts den skattskyldige uteslutande på grund av hennes egenskap av offer för nationalsocialistisk förföljelse. Sådan ersättning ska enligt §§ 2 och 3 i artikel 15 i det svensk-tyska skatteavtalet under vissa förutsättningar beskattas i den stat där utbetalningen sker. Ersättningen undantogs från svensk beskattning.

RÅ 1975 Aa 573 Hänsyn har inte tagits till det förhållandet att ränta på finska obligationer varit skattefri i Finland. I Sverige bosatt skattskyldig har därför beskattats här i riket för denna ränta.

RÅ 1975 Aa 578 De s.k. praktikantbestämmelserna i det dåvarande svensk-norska skatteavtalet har inte ansetts tillämpliga beträffande medicine studerande i Norge som tjänstgjort som vikarierande underläkare på svenskt sjukhus. Handlingarna i målet har inte ansetts ge tillräckligt stöd för antagandet att utbildningen varit nödvändig för studierna. Till följd härav har hans inkomster som underläkare upptagits till beskattning i Sverige.

RÅ 1975 Aa 889 Änkepension efter en persons make som haft arbetsanställning i Tyskland har ansetts utgöra sådan ersättning, som enligt artikel 15 § 2 och § 3 i det svensk-tyska skatteavtalet inte skulle beskattas i Sverige. Hänsyn har dock tagits till pensionsbeloppet vid beräkning av statlig inkomstskatt.

RÅ 1975 Aa 891 Förhandsbesked. Pension, som utgått på grund av obligatorisk försäkring, och som enligt därom gällande tysk lagstiftning vidmakthållits genom tillgodoräknande för åren 1936-1949 av försäkringstid såsom ersättning för avgiftsbortfall till följd av nationalsocialistisk förföljelse, har i sin helhet ansetts vara sådan pension som enligt artikel 15 § 3 i det svensk-tyska skatteavtalet var

undantagen från beskattning här. Hänsyn har dock tagits till beloppet vid beräkning av statlig inkomstskatt.

RÅ 1975 Aa 909 Förhandsbesked. En person som avflyttat till Spanien hade tidigare sin stadigvarande bostad på en herrgård i Sverige. Hyresrätten till herrgården hade överförts på den skattskyldiges son. Vidare hade inventarierna på herrgården genom gåvobrev överlåtits på sonen och en dotter. Den skattskyldige har inte ansetts ha visat att han inte fortfarande hade väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1976 ref. 19= RRK R76 1:42 Resemontör anställd hos svenskt företag hade arbetat utomlands i minst ett år. Arbetet hade varit förlagt till flera olika länder och anställningsinkomsten hade inte i något av dem tagits till beskattning. Hans vistelse utomlands har inte ansetts som kringresande som uteslöt tillämpning av den dåvarande ettårsregeln.

RÅ 1976 ref. 63= RRK R76 1:54= RSV Dt 1976 6:34 Förhandsbesked. Krav på vistelse i utlandet under ett år för att här i riket bosatt person ska befrias från skattskyldighet för lön under utlandsanställning har ansetts uppfyllt även i det fall att anställningen varat i mer än ett år men vistelseåret avslutats med under anställningen intjänad semester, vilken den skattskyldige tillbragt i Sverige.

RÅ 1976 ref. 64= RRK R76 1:68 Vid tillämpning av skatteavtalet med Nederländerna har räntekostnader på reverser hänförliga till det kapital som nedlagts i nederländska aktier ansetts belöpa på utdelning på aktierna i det nederländska bolaget.

RÅ 1976 ref. 116 = RRK R 1:86 En person som haft varaktig bostad i Spanien har, främst med hänsyn till att hans hustru varit bosatt i Sverige, inte ansetts ha visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1976 ref. 130 = RRK R76 1:96 Handelssekreterare vid svensk beskickning har vid tillämpning av 69 § KL ansetts bosatt utomlands på grund av sin tjänst, fastän han vid tillträdet av tjänsten sedan fem år tillbaka varit bosatt i det främmande landet till följd av anställning hos svenskt industriföretag.

RÅ 1976 ref. 167 = RRK R76 1:120 Svensk representation hos den internationella civila luftfartsorganisationens råd (ICAO) har inte jämställts med svensk beskickning hos utländsk makt vid tillämpning av 69 § KL.

RÅ 1976 Aa 47 Förhandsbesked. En nedskrivning av fordran på helägt utländskt dotterbolag genom ackord har inte ansetts vara en avdragsgill kostnad för det svenska moderbolaget.

RÅ 1976 Aa 204 Anställning hos Röda Korset för hjälpsändningar till Biafra har inte ansetts som anställning utomlands varför den skattskyldige som ansetts bosatt i Sverige under denna tid beskattats för inkomsten från Röda Korset.

RÅ 1977 Aa 23 = Beskattningsrätten till änkepension som här i riket bosatt skatt-

RR 1977 Aa 23 skyldig uppburit från tyska staten efter hennes avlidna make, som tidigare innehaft tysk statlig tjänst har med stöd av artikel 15 § 2 i skatteavtalet med Tyskland ansetts tillkomma Tyskland.

RÅ 1977 Aa 65=
RR 1977 Aa 65 Danskt kandidatstipendium som uppburits från universitet i Odense i Danmark har inte ansetts som sådant stipendium för mottagarens utbildning som avses i 19 § KL. Skattefrihet för stipendiet har därför inte ansetts föreligga.

RÅ 1977 Aa 181=
RR 1977 Aa 181=
RSV/FB Dt 1978:6 Förhandsbesked. Två makar ämnade flytta till landet X, där de skulle arbeta för Exportrådet och vara bosatta i två år. Därefter skulle de flytta till Amerikas Förenta Stater där de erhållit arbete av amerikansk arbetsgivare. I samband med utflyttningen skulle hustrun sälja all sin fasta egendom i Sverige. Särskilt det förhållandet att hustrun skulle avveckla sitt betydande innehav av fast egendom har ansetts utvisa att makarna efter utflyttningen till X skulle komma att sakna väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1977 Aa 197=
RR 1977 Aa 197 Inkomst, som en person uppburit från svenska staten för arbete i Storbritannien och som antagits inte ha överförts dit eller beskattats där, har med tillämpning av bestämmelserna i KL samt de regler som gällde vid tillämpningen av skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland i sin helhet ansetts böra tas till beskattning här i riket.

RÅ 1977 Aa 217=
RR 1977 Aa 217=
RSV/FB Dt 1978:13 Förhandsbesked. Sökanden som utflyttat till Frankrike ägde bl.a. 300 aktier (25 procent av aktiekapitalet) i bolaget K, värda cirka 300.000 kr. Återstoden av aktiekapitalet i K ägdes av ett börsnoterat danskt bolag. Vidare hade han fordringar, cirka 800.000 kr, på aktiebolaget L. Sökanden har inte ansetts ha visat att han efter utflyttningen saknade väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1978 1:3=
RSV/FB Dt 1978:8 Förhandsbesked. Enligt anställningskontrakt skulle sökanden tjänstgöra utomlands under minst ett år. Av familjeskäl hade emellertid anställningen avbrutits tidigare. Frikallelse från skattskyldighet för inkomsten från utlandet har ansetts föreligga enligt den s.k. ettårsregeln eftersom förhållandena då sökanden tillträdde anställningen där har ansetts vara sådana att det kunde antagas att hans tjänstgöring skulle komma att vara minst ett år.

RÅ 1978 1:13=
RSV/FB Dt 1978:18 Förhandsbesked. Avdrag för befarad kursförlust på lån hänförliga till en i utlandet belägen fastighet, som ska redovisas som särskild förvärvskälla, har inte medgivits.

RÅ 1978 1:22 Vid tillämpning av skatteavtalet med Sydafrika har begreppet beskattningsår bestämts enligt lagstiftningen i det land där den skattskyldige tillfälligt hade vistats.

RÅ 1978 1:31 Förhandsbesked. Reglerna i 35 § 3 mom. sjätte stycket KL om befrielse från realisationsvinstbeskattning vid avyttring av orga-

nisationsaktier till utländskt koncernföretag har inte ansetts vara tillämpliga vid utskiftning till moderbolag av tillgångarna i utländskt dotterbolag i samband med detta bolags likvidation.

RÅ 1978 1:95 Kostnader för återförsäljarkonferens i USA har i sin helhet ansetts ha haft sådant omedelbart sammanhang med ett bolags verksamhet att avdragsrätt härför har ansetts föreligga.

RÅ 1978 Aa 64 Skattskyldig hade varit anställd i svenskt bolag och tjänstgjort i Oman under tiden den 15 november 1971 – den 10 oktober 1972. Han hade därefter varit sjuk och haft semester fram till den 25 november 1972, då han fortsatt sitt arbete hos bolaget här i Sverige. Skattebefrielse för lönen från Oman enligt den s.k. ettårsregeln har ansetts föreligga.

RÅ 1978 Aa 216 Förhandsbesked. Svenskt aktiebolag avsåg att i samarbete med ett norskt företag gemensamt bedriva verksamhet i Danmark. För driften väsentliga frågor i olika hänseenden måste fattas gemensamt av de båda bolagen. Med hänsyn bl.a. härtill har mellan det svenska bolagets rörelse och den i Danmark bedrivna verksamheten inte ansetts föreligga ett sådant inre sammanhang att den danska verksamheten kunde betecknas såsom utgörande endast en filial av den svenska.

RÅ 1978 Aa 243 Förhandsbesked. Sökanden skulle bedriva uthyrning av järnvägsvagnar till järnvägsförvaltningar utomlands. Den tilltänkta verksamheten har ansetts utgöra en utomlands självständigt bedriven rörelse, som skulle beskattas under inkomst av kapital. Rätt till särskilt investeringsavdrag har inte ansetts föreligga eftersom verksamhetens avkastning inte skulle beskattas som inkomst av rörelse.

RÅ 1979 1:7 Vid tillämpning av skatteavtalet med Schweiz har ATP enligt AFL ansetts utgöra sådan på grund av socialförsäkring utgående pension som avses i artikel 19 § 2 i avtalet, trots att den pensionsgrundande inkomsten härrört från allmän tjänst.

RÅ 1979 1:40 Svenskt moderbolag, som köpt utländskt dotterbolags hela produktion hade inte tagit ut ränta på fordran hos dotterbolaget. Beskattning för beräknad ränta har inte ansetts böra ske.

RÅ 1979 1:47 Utländsk skatt har uttagits med högre belopp än som var medgivet enligt skatteavtal. Rätt till avdrag för utländsk skatt har ansetts kunna ske endast med belopp motsvarande vad den främmande staten enligt avtalet ägt uttaga.

RÅ 1979 1:63 Frikallelse från skattskyldighet enligt den s.k. ettårsregeln har medgivits för lön som reseledare uppburit för arbete utomlands överstigande ett år, oavsett att det svenska reseföretaget träffat nytt anställningsavtal för varje ny tjänstgöringsort.

RÅ 1979 1:89 Svenskt aktiebolag hade förvärvat aktier i ett utländskt företag mot att aktiebolaget övertog en dotterbolagets skuld. Anskaffningsvärdet för aktierna har ansetts motsvara denna skuld, oaktat att aktierna hade ett högre marknadsvärde.

RÅ 1979 1:98 Svenskt aktiebolag hade som ersättning för att få utnyttja varumärken m.m. utbetalt royalty med visst belopp till ett schweiziskt bolag inom samma koncern. Det svenska bolaget hade tidigare utan vederlag överlåtit rättigheterna till det schweiziska bolaget. Eftersom rättigheterna överlåtits utan fullt vederlag har det ansetts att åtgärd enligt 43 § 1 mom. KL skulle kunna komma i fråga. Inkomsten har dock ansetts hänförlig till det beskattningsår som omfattade tidpunkten för överlåtelsen.

RÅ 1979 1:104 Kvarskatteavgift har nedsatts till tre procent för utomlands bosatt person, som haft att utgöra skatt i såväl GD som på andra beskattningsorter.

RÅ 1979 1:105 Vid debitering av slutlig skatt för utomlands bosatt person som haft att utgöra skatt såväl i GD som på annan ort har av misstag fått överskjutande skatt. Skäl för rättelse av debiteringen enligt 84 § UL har ansetts saknas.

RÅ 1979 Aa 5 Förhandsbesked. Enligt p. 12 av protokollet till det svensk-franska skatteavtalet skulle, vid tvivelsmål rörande frågan i vilken av de båda staterna den skattskyldige skulle anses ha sitt skatterättsliga hemvist vid tillämpning av avtalet, avgörande träffas genom särskild överenskommelse mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter. Förhandsbesked har inte ansetts böra lämnas på den skattskyldiges hemställan om uttalande att – på grund av skatteavtalet med Frankrike – p. 1 andra stycket anv. 53 § KL inte var tillämplig.

RÅ 1979 Aa 58 Förhandsbesked. Med hänsyn till bl.a. ett tioprocentigt aktieinnehav i ett renodlat svenskt familjebolag har skattskyldig som utflyttat från Sverige inte ansetts ha visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1979 Aa 60 Förhandsbesked. Enligt p. 12 av protokollet till det svensk-franska skatteavtalet skulle, vid tvivelsmål rörande frågan i vilken av de båda staterna den skattskyldige skulle anses ha sitt skatterättsliga hemvist vid tillämpningen av avtalet, avgörande träffas genom särskild överenskommelse mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter. Förhandsbesked har inte ansetts böra lämnas om var sökanden skulle anses ha hemvist vid til??lämpning av skatteavtalet.

RÅ 1979 Aa 101 Avräkning för i Spanien erlagd skatt har ansetts kunna medges med högst det skattebelopp som Spanien ägde uttaga enligt

skatteavtalet, oavsett att skatt har erlagts där med högre belopp.

RÅ 1979 Aa 118 Avdrag för kostnader i samband med en forsknings- och föreläsningsresa till Australien och USA har endast medgivits med belopp motsvarande vad den skattskyldige erhållit i bidrag härför.

RÅ 1979 Aa 121 Svenskt moderbolag hade betalat högre pris vid inköp av råvaror från schweiziskt dotterbolag än de i allmänhet gällande. De belopp som därigenom undgått beskattning i Sverige har med stöd av 43 § 1 mom. KL, 2 § första stycket SIL och artikel 9 i skatteavtalet med Schweiz ansetts skola beaktas vid bestämmande av moderbolagets inkomst och inte upptas till beskattning hos aktieägarna i moderbolaget.

RÅ 1979 Aa 207 En person hade mottagit utdelning under 1972 på amerikanska aktier. Det har inte ansetts visat att 1972 års avkastning varit tillgänglig för lyftning för den skattskyldige under 1972 eller att vad han uppburit under 1973 till någon del inbegripit sådan avkastning. Förutsättningar för eftertaxering för 1973 och 1974 för utdelningen har därför inte ansetts föreligga.

RÅ 1979 Aa 240 Förhandsbesked. Aktierna i svenskt aktiebolag ägdes av tre svenska medborgare och två fysiska personer bosatta i USA. Bolaget har ansetts vara sådant fåmansbolag som anges i 35 § 1 a mom. sjunde stycket a) KL, varvid de amerikanska ägarna i detta hänseende skulle likställas med svenska aktieägare.

RÅ 1979 Aa 245 Förhandsbesked. Svenskt aktiebolag skulle överlåta svenskt helägt fastighetsbolag till norskt moderföretag genom utdelning av aktierna i fastighetsbolaget. Utdelningen har inte ansetts vara att betrakta som avyttring för det svenska bolaget. Någon beskattning av bolaget för realisationsvinst har därför inte kunnat komma i fråga.

RÅ 1980 1:52 Svensk medborgare, som utflyttat från landet 1969, avgav inte självdeklaration 1972 och taxerades inte vid den ordinarie taxeringen. Han hade tidigare vid lagakraftägande taxeringar 1970 och 1971 ansetts inte ha varit bosatt i Sverige. Han har inte ansetts ha visat att han vid 1972 års taxering saknade väsentlig anknytning till Sverige. Han har därför enligt intern svensk rätt och tillämpligt dubbelbeskattningsavtal ansetts skattskyldig i Sverige för den i målet aktuella inkomsten och förmögenheten. Vad taxeringsnämnden beslutat eller gjort vid tidigare års taxeringar har ansetts sakna betydelse. Förutsättningar för eftertaxering för den ifrågavarande inkomsten och förmögenheten har därför ansetts föreligga.

RÅ 1980 1:59 Bestämmelserna i 43 § 1 mom. KL har inte ansetts tillämpliga på svenskt bolags underlåtenhet att ta ut ränta på lån till utländska dotterbolag, eftersom sådan underlåtenhet har ansetts kunna

förekomma i förbindelser mellan två av varandra oberoende näringsidkare, nämligen om motsvarande kompensation givits långivaren genom prissättning på varor eller liknande åtgärder.

RÅ 1980 Aa 11 Förhandsbesked. Sökanden var dansk medborgare och hade fast anställning i Danmark men var bosatt i Malmö. Av den danske arbetsgivaren gjorda månatliga inbetalningar på sökandens danska kapitalpensionskonto har inte ansetts tillgängliga för lyftning redan i och med arbetsgivarens inbetalningar utan först då sökanden vid 60 års ålder fritt fick disponera medlen.

RÅ 1980 Aa 43 Förhandsbesked. Sökanden skulle utflytta till Italien. Utflyttningen var i första hand påkallad av hälsoskäl. Sökanden skulle efter utflyttningen ha kvar starka personliga och ekonomiska förbindelser med Sverige. Han har inte ansetts ha visat att han efter utflyttningen skulle sakna väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1980 Aa 114 Svenskt bolag hade levererat truckar till en kund i USA och därvid fakturerat ett dotterbolag i Schweiz med lägre belopp än vad dotterbolaget fakturerat USA-kunden. Det svenska bolaget har med stöd av 43 § 1 mom. KL ansetts skola beskattas för skillnaden mellan de belopp som fakturerats USA-kunden och dotterbolaget.

RÅ 1981 1:5 Vid beräkning av avdrag för nedsatt skatteförmåga för folkpensionär har ersättning som avses i förordningen (1965:29) om skattefrihet för ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse inte föranlett reduktion av avdragsbeloppet.

RÅ 1981 1:19 Vid tillämpning av det dåvarande svensk-tyska skatteavtalet har svenskt aktiebolag genom innehav av andelar i tyskt kommanditbolag ansetts bedriva rörelse från fast driftställe i Tyskland. Bolagets vinst vid försäljning av dessa andelar har därför på grund av bestämmelserna i skatteavtalet inte upptagits till beskattning i Sverige.

RÅ 1981 1:80 Den s.k. ettårsregeln har ansetts tillämplig trots att utlandsanställningen avbrutits i förtid på grund av omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över och då det vid den hans tillträde av anställningen kunde antas att denna skulle vara minst ett år.

RÅ 1981 Aa 4 Förhandsbesked. Svensk medborgare som bodde i Helsingör i Danmark men arbetade vid statlig myndighet i Helsingborg hade inte bostad eller övernattningsmöjlighet där. Eftersom hon inte tillbringat dygnsvilan i Sverige ansågs hon inte ha vistats i Sverige i den mening som avsågs i 68 § KL i dess dåvarande lydelse. Beskattningen har därför ansetts skola ske i GD.

RÅ 1981 Aa 29 Förhandsbesked. Sökanden bedrev rörelse i Tyskland genom två kommanditbolag, vilkas andelar ägdes av sökanden direkt och delvis indirekt via tyska bolag. Kommanditbolagen hade fasta driftställen i Tyskland. Avsikten var att sälja huvuddelen av andelarna till ett av sökanden ägt svenskt fåmansbolag. Vinsten vid försäljningen har ansetts hänförlig till driftställena i Tyskland och inte ansetts skola beskattas i Sverige.

RÅ 1981 Aa 77 Den s.k. ettårsregeln har ansetts tillämplig i ett fall då anställningen upphört i förtid på grund av arbetsbrist.

RÅ 1981 Aa 81 Svenskt aktiebolag hade utgivit bidrag till tyskt helägt försäljningsbolag i form av lönekostnader för vissa tjänstemän hos det svenska bolaget under deras verksamhet i det tyska bolaget. Eftersom försäljningen av det svenska bolagets produkter varit av relativt obetydlig omfattning har bidraget inte ansetts utgöra en avdragsgill kostnad för det svenska bolaget.

RÅ 1982 1:9 Svenskt aktiebolag har inte medgivits avdrag för gåva av ambulans till polska sjukvårdsförvaltningen, eftersom gåvan inte haft omedelbart samband med bolagets verksamhet.

RÅ 1982 1:11 En person hade under 1975 på grund av förutvarande tjänst i svenska handelsflottan uppburit pension. Han hade under sin yrkesverksamma tid varit anställd hos svenskt rederi och tjänstgjort på svenskt fartyg huvudsakligen i utomeuropeisk trafik. Den skattskyldiges verksamhet har inte ansetts huvudsakligen utövad här i riket. Till följd härav skulle pensionen enligt p. 2 anv. 53 § KL inte beskattas i Sverige.

RÅ 1982 1:28 Avdrag för kostnad för intäkternas förvärvande har medgivits finländsk praktikant med hela utgiften trots att enligt det dåvarande svensk-finska skatteavtalet praktikantinkomst skulle beskattas i Sverige endast till den del inkomsten överstigit visst belopp.

RÅ 1982 1:66 Till FN-observatör hade, utöver arvode från Sverige, utgått viss ersättning i form av dels dagsersättning från FN, dels traktamentstillägg från Sverige. Ersättningen har i sin helhet ansetts som i statlig tjänst anvisad ersättning för de med uppdraget förenade kostnaderna.

RÅ 1982 1:67 Sjömansskatt har ansetts inte skola erläggas under anställning som avsåg arbete för redares räkning med kontroll av ritningar och material m.m. för fartygsbygge innan bygget börjat. Viss tjänstgöring som kontrollant vid fartygsbygge (två fartyg) har vidare inte ansetts ägt rum för att kontrollanten senare skulle tillträda befattning på något av fartygen.

RÅ 1982 Aa 103 Beslut om befrielse från preliminärskatteavdrag vid praktikanttjänstgöring, som stod i överensstämmelse med ett vid tidpunkten för beslutet gällande skatteavtal, har inte ansetts bindande vid tillämpning av ett senare gällande skatteavtal, som hade verkan på den inkomst som klaganden uppburit under året.

RÅ 1982 Aa 108 Förhandsbesked. Svenskt bolags innehav av aktier i utländskt företag har ansetts betingat av den rörelse som det svenska bolaget bedrivit. Emellertid hade det svenska bolaget inte visat att en definitiv förlust förelåg, varför bolaget inte ansetts äga tillgodoföra sig avdrag för nedskrivning av aktierna.

RÅ 1982 Aa 110 RR hade i dom i ett förhandsbeskedsärende funnit att två makar efter utflyttning till Spanien inte skulle anses bosatta här i landet bl.a. med hänsyn till att en av mannen ägd fastighet i Torshälla befann sig i ett tämligen dåligt skick. Det förhållandet att mannen iståndsatt huvudbyggnaden på fastigheten har inte ansetts föranleda att makarna skulle anses ha haft sådan anknytning till Sverige att de skulle vara obegränsat skattskyldiga här i riket.

RÅ 1982 Aa 117 Klaganden var anställd som översättare på Libyens beskickning i Stockholm. Hans anställning vid beskickningen har ansetts vara av sådan art att han enligt 70 § 1 mom. KL inte ansågs bosatt här i riket.

RÅ 1982 Aa 129 Förhandsbesked. Sökanden var sjukpensionär och av hälsoskäl bosatt i Spanien. Han var gift och hans hustru bodde kvar i Sverige, eftersom hon för tillfället inte ansåg sig kunna flytta till Spanien. Mannen har inte ansetts ha visat att han efter utflyttningen saknade väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1982 Aa 141 Förhandsbesked. En person som avsåg att flytta utomlands skulle kvarstå som ensam aktieägare i svenskt moderbolag i en koncern med en omsättning på cirka 300 milj. kr. Han har genom aktieinnehavet ansetts kunna utöva sådant inflytande i bolaget att han efter utflyttningen inte kunde anses ha visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1982 Aa 145 Förhandsbesked. En person som hade flyttat utomlands och vars tillgångar bestod bl.a. av 65 procent av aktierna i ett svenskt bolag, har på grund av sitt aktieinnehav inte ansetts ha visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen. Vid tillämpning av skatteavtalet har han ansetts ha sitt skatterättsliga hemvist i utlandet, eftersom han saknade bostad i Sverige.

RÅ 1982 Aa 168 I enlighet med bestämmelserna i skatteavtalet med Spanien har avräkning för utländsk skatt för royalty som uppburits från Spanien medgetts med belopp motsvarande högst tio procent av royaltyns bruttobelopp.

RÅ 1983 1:57 En person som med sin familj flyttat till Frankrike har därefter inte ansetts ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller vistas stadigvarande här. Vidare fick personen anses ha visat att hon efter utflyttningen saknade väsentlig anknytning till Sverige trots att hon bl.a. ägde andel i en här belägen fritidsfastighet och inte hade fått uppehållstillstånd i Frankrike. Hon har därför ansetts skattskyldig endast för förmögenhet som hon vid beskattningsårets utgång haft nedlagd här i riket.

RÅ 1983 1:58 Semesterersättning, som utgått på grund av anställning utomlands i enlighet med den s.k. ettårsregeln, har ansetts vara skattefri även när den betalas ut efter det att vistelsen utomlands upphört.

RÅ 1983 1:59 En person som tillfälligt vistats i Sverige under 103 dagar visst år har vid beräkning av inkomst av tjänst för praktikantinkomst erhållit avdrag för hela det belopp han under samma år utgivit i räntor på studielån oberoende av när under året räntorna erlagts.

RÅ 1983 1:87 Kungörelsen (1928:485) om tillämpning av ett mellan Sverige och Tyska riket ingånget avtal har ansetts tillämpligt med avseende på inkomst som uppburits från Tyska Demokratiska Republiken (Östtyskland).

RÅ 1983 Aa 40 Förhandsbesked. Åldersränta från tyskt försäkringsbolag har ansetts utgöra pensionsförsäkring, varför utfallande belopp enligt intern svensk skattelagstiftning skulle beskattas här. Undantag från skatteplikt i Sverige med tillämpning av det svensk-tyska skatteavtalet har inte ansetts föreligga.

RÅ 1983 Aa 42 Norsk medborgare, som studerade medicin i Österrike, var under tiden den 20 maj – den 26 augusti anställd vid Västerbottens läns landstingskommuns lasarett i Lycksele, varifrån han uppbar lön. Han hade under beskattningsåret hemvist i Österrike. Med tillämpning av artikel 16 i skatteavtalet med Österrike har inkomsten beskattats endast i Sverige.

RÅ 1983 Aa 43 Förhandsbesked. Fråga om vissa livräntor och dess kapitaliserade förmögenhetsvärde skulle beskattas i Sverige eller Frankrike.

RÅ 1983 Aa 115 Svensk flygkapten hos SAS med placerings- och tjänstgöringsort i Köpenhamn hade bostad där och hade sedan flera år sammanbott med en danska. Trots splittring i äktenskapet hade han regelbundet besökt sin tidigare familj i Stockholm. Han ansågs bosatt i Sverige enligt intern skatterätt och ha haft hemvist här i riket vid tillämpning av det dåvarande svensk-danska skatteavtalet. Med hänsyn härtill har inkomsten från SAS med stöd av artikel 15 punkt 3 c) i avtalet beskattats endast i Sverige.

RÅ 1983 Aa 132 Förhandsbesked. Sökanden hade efter skilsmässa från sin hustru bosatt sig i London, där han förvärvat en villafastighet, till vilken hans personliga lösöre hade överförts. Han saknade tillgångar

eller bostad i Sverige. Sökanden har efter utflyttningen ansetts sakna väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1983 Aa 185 Två äkta makar hade utflyttat till Frankrike. De hade bostad i Paris men hade även tillgång till en likvärdig bostad på hustruns jordbruksfastighet utanför Stockholm. En i Stockholm belägen fyrarumslägenhet hade endast disponerats av makarnas son. Makarna har ansetts bosatta här i riket enligt intern svensk skattelagstiftning. Vid tillämpning av bestämmelserna i artikel 14 § 1 i skatteavtalet med Frankrike har de därför ansetts ha hemvist i Frankrike. Det har inte ansetts att skattedomstolarna varit bundna av de svenska och franska finansdepartementens förhandlingar och åtgärder avseende makarnas taxeringar.

RÅ 1984 1:16 Svenskt moderbolag, som lämnat lån till dotterbolag i Holland räntefritt, har i visst fall med hänsyn till de affärsmässiga förhållandena inte ansetts skyldig att som inkomst upptaga ränta på lånen. Förutsättning för tillämpning av 43 § 1 mom. KL har därför inte ansetts föreligga.

RÅ 1984 1:25 Förhandsbesked. Pension som utbetalats på grund av föregående tjänst hos Förenta Nationernas livsmedels- och jordbruksorganisation (FAO) har ansetts utgå enligt försäkring. Eftersom denna försäkring inte hade meddelats här i landet har den ansetts utgöra kapitalförsäkring enligt p. 1 anv. 31 § KL. Den del av försäkringen som svarade mot premier som skulle ha betalats före den 1 januari 1969 har enligt ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1969:754) om ändring i KL ansetts utgöra pensionsförsäkring och var därmed skattepliktig.

RÅ 1984 1:27 Den omständigheten att viss inkomst i rörelse (bankrörelse) på grund av skatteavtal inte beskattas i Sverige har inte ansetts medföra att avdrag ska vägras för driftkostnad som hänför sig till inkomsten.

RÅ 1984 1:33 Den s.k. praktikantregeln i skatteavtalet med Schweiz har ansetts tillämplig när svensk, som bedrivit medicinska studier i Schweiz, under studietiden haft kortvarig läkaranställning i Sverige. Han har därvid ansetts avrest från Sverige mer än tre år före aktuellt beskattningsår.

RÅ 1984 1:83 Svenskt bolag, som ingick i multinationell koncern, hade utfört tjänster åt ett utländskt företag inom koncernen, varvid det svenska bolaget i enlighet med avtal mellan företagen fått ersättning endast för sina kostnader för de utförda tjänsterna. Mellan de båda bolagen rådde sådan intressegemenskap som avsågs i 43 § 1 mom. KL. Det har inte framstått som troligt att vad det svenska bolaget erhållit i ersättning för sina tjänster åt det belgiska företaget understigit marknadsmässigt pris. De villkor

som gällde för tillämpning av 43 § 1 mom. KL har bl.a. på grund härav inte ansetts uppfyllda.

RÅ 1984 Aa 53 Med tillämpning av de s.k. praktikantbestämmelserna i skatteavtalet med Österrike har inkomst av 88 dagars praktikanttjänstgöring i Sverige, som förvärvats av österrikisk studerande, undantagits från beskattning här i riket.

RÅ 1984 Aa 127 Förhandsbesked. Sökanden bedrev skogsplantskoleverksamhet i Sverige under viss firma. Han avsåg att utöka verksamheten genom att arrendera mark i Frankrike. Verksamheten i Frankrike har betraktas som en filial av sökandens rörelse i Sverige. Filialen har ansetts ingå i samma förvärvskälla som verksamheten i Sverige.

RÅ 1984 Aa 128 Semesterersättning som skattskyldig intjänat under vistelse överstigande ett år i DDR och som han uppburit efter det han avslutat arbetet där och återkommit till Sverige har med tillämpning av den s.k. ettårsregeln inte upptagits till beskattning här i riket.

RÅ 1984 Aa 168 Förhandsbesked. Inkomst som svensk medborgare uppburit på grund av anställning vid ett statligt universitet har enligt artikel 10 § punkt 1 i skatteavtalet med Italien ansetts skattepliktig i Sverige.

RÅ 1984 Aa 190 Förhandsbesked. En person som utflyttat till Spanien och vars hustru kvarstannat i Sverige har ansetts bosatt här i riket även efter utflyttningen. Vid tillämpningen av skatteavtalet med Spanien, skulle hans hemvist avgöras av de behöriga myndigheterna i respektive land.

RÅ 1985 1:6 Förhandsbesked. Vid tillämpning av de dåvarande skatteavtalet med Finland har underskott i förvärvskälla i Sverige inte ansetts kunna utnyttjas vid taxeringen här, när inkomst som enligt avtalet är skattepliktig endast i Finland inräknas i det svenska skatteunderlaget. Underskottet har därför tillgodoförts sökandes hustru.

RÅ 1985 1:17 Vid tillämpning av dåvarande skatteavtalet med Norge i fråga om realisationsvinst vid försäljning av fastighet, redovisad i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet, har vid avräkning av norsk skatt från svensk skatt realisationsvinsten ansetts skola reduceras med i samma förvärvskälla i Sverige uppkommen realisationsförlust.

RÅ 1985 1:29 Dansk medborgare som varit bosatt i Danmark hade vid två tillfällen om fyra dagar i sträck under beskattningsåret tjänstgjort som s.k. jourläkare vid svenskt sjukhus. Han har ansetts ha vistats tillfälligt här i riket i den meningen som avsågs i 68 § KL. Han har därför inte taxerats i GD utan i den kommun där han vistats.

RÅ 1985 1:35 Pensionstillägg från SPP som uppburits av mottagare i Spanien har ansetts hänförlig till utbetalning på grund av pensionsförsäkring och har därför enligt bestämmelse i skatteavtalet med Spanien beskattats i Sverige.

RÅ 1985 1:46 Enligt lagen om bevillningsavgift (1908:128) ska sådan avgift erläggas med 30 procent av den inkomst som tillflyter artisten. Till hans inkomst ska enligt 4 § 2 mom. i lagen räknas även ersättning till annan i den mån ersättningen avser omkostnad för honom. – Del av ersättning som utbetalats till utländsk artist för framträdande i Sverige till svenskt bolag har inte ansetts som sådan omkostnad som avses i nämnda lagrum och skulle därför inte ingå i underlaget för beräkning av bevillningsavgift. Den omständigheten att RSV i meddelandet RSV Du 1974:1 tolkat bestämmelserna annorlunda har inte ansetts medföra annan bedömning eftersom det som RSV meddelat i detta sammanhang inte är bindande för beskattningsmyndigheten.

RÅ 1985 1:49 Förhandsbesked. När utländsk inkomst inte ingår i det svenska beskattningsunderlaget har utländsk skatt på inkomsten inte ansetts avräkningsbar enligt 25 § SIL. Därvid har sökandebolagets exportinkomster inte ansetts härröra från utlandet.

RÅ 1985 Aa 11 Enligt 39 § 2 mom. KL får avdrag för underskott som uppkommit i rörelse i utlandet endast göras från intäkt av rörelse eller annan fastighet i utlandet. – Svenskt bolag har vid sin inkomstberäkning inte ansetts berättigad att göra avdrag för på bolaget belöpande andel av underskott som uppkommit i ett danskt kommanditbolag.

RÅ 1985 Aa 164 Förhandsbesked. Sökanden och hans hustru hade utflyttat till Spanien men behållit hyresrätten till en tvårumslägenhet i Nacka. Med hänsyn främst till vad sökanden uppgett angående ändamålet med innehavet av lägenheten har denna inte ansetts medföra att sökanden haft väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 1985 Aa 207 En person och hans familj hade år 1967 utflyttat till Schweiz. Hustrun och en son hade därefter i juni 1974 återflyttat till Sverige. Mannen hade stora ekonomiska intressen i Schweiz där han var verksam som uppfinnare. Den skattskyldige hade under aktuell tid varit verksam och haft ett avgörande inflytande i ett rörelsedrivande företag ägt av en av hans söner. I målet har inte ansetts visat att den skattskyldiges intressen i det svenska bolaget i ekonomiskt och arbetsmässigt hänseende varit större än hans till Schweiz lokaliserade intressen. Det har heller inte ansetts styrkt att han i samband med hustruns och den yngre sonens återflyttning till Sverige eller därefter bosatt sig här i riket. Han har därför endast ansetts begränsat skattskyldig i Sverige.

RÅ 1986 ref. 2 Svenskt aktiebolag har tillsammans med andra bedrivit oljeletning i utlandet genom deltagande i ett s.k. joint venture. Då bolaget inte ensamt hade bestämmanderätt över verksamheten har denna betraktats som en utomlands självständigt bedriven rörelse, i följd varav bolaget vägrats avdrag för underskott i verksamhet.

RÅ 1986 ref. 49 Ersättning från trygghetsförsäkring som beräknats med beaktande av anställning utomlands har inte ansetts böra jämställas med sådan avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning utomlands, för vilken befrielse från skattskyldighet kan erhållas enligt den s.k. ettårsregeln.

RÅ 1986 ref. 55 En i Sverige bosatt person hade efter förvärv av fraktcontainrar uppdragit åt utländskt bolag att förmedla uthyrning av dessa. Verksamheten har ansetts utgöra en utomlands självständigt bedriven rörelse.

RÅ 1986 ref. 74 Den tillfälliga vinstskatten enligt lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt har inte ansetts omfattad av avtal som Sverige ingått med andra staten för undvikande av dubbelbeskattning.

RÅ 1986 ref. 87 En i Sverige bosatt person hade för egen räkning i betydande omfattning bedrivit totalisatorspel i utlandet. De utländska spelvinsterna har ansetts skola beskattas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. I brist på närmare utredning har avdrag för kostnader för resor, fördyrade levnadskostnader och inträdesavgifter i samband med den utländska spelverksamheten inte medgivits.

RÅ 1986 ref. 103 Behörig länsrätt i mål angående betalningssäkring mot gäldenär, som inte var skattskyldig för inkomst i Sverige, har ansetts vara LR i Stockholms län och inte LR i det län där verkställighet kunde äga rum.

RÅ 1986 ref. 146 Vid tillämpning av den s.k. ettårsregeln har avbrott för ackumulerad semester inte ansetts bryta utlandsvistelsen. Inkomsttaxering 1980.

RÅ 1986 ref. 147 Förhandsbesked. Det i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL intagna kravet på att moderföretaget ska vara aktiebolag eller ekonomisk förening har ansetts innebära att utländskt moderföretag inte kan godtas.

RÅ 1986 ref. 166 Investmentföretag har vägrats avdrag för en realiserad kursförlust på ett lån i utländsk valuta, eftersom kursförlusten inte har ansetts vara att hänföra till avdragsgill kostnad enligt 39 § 1 mom. KL.

RÅ 1986 not. 250 Vissa i svenskt aktiebolag anställda personer hade under viss tid tjänstgjort i olika befattningar i bolagets utländska dotterbolag. Skäl har inte ansetts föreligga att vägra moderbolaget avdrag för lönekostnader m.m. för dessa personer.

RÅ 1986 not. 251 Svenskt moderbolag med dotterbolag i Spanien har, bl.a. med hänsyn till att det spanska bolagets ekonomiska situation under aktuella år varit så otillfredsställande att bättre insyn behövts från moderbolagets sida, medgetts avdrag för löne- och flyttningskostnader för tjänstemän som hade tjänstgjort i det spanska bolaget.

RÅ 1986 not. 315 En i Sverige bosatt person hade under beskattningsåret bedrivit rörelse bestående av bl.a. skogsavverkning i Förbundsrepubliken Tyskland (BDR). Arbetsplatserna hade emellertid varit tillfälliga och hade inte ansetts uppfylla det i det svensk-tyska skatteavtalets kravet på att affärsanordningarna skulle vara stadigvarande. Rörelseintäkterna har därför vid tillämpningen av skatteavtalet inte ansetts hänförliga till ett i BDR beläget fast driftställe.

RÅ 1986 not. 379 Förhandsbesked. Svensk medborgare som sedan flera år arbetat utomlands hade under utlandsvistelsen skadats i en trafikolycka. Ersättning för hans inkomstbortfall skulle utbetalas från svenskt försäkringsbolag. Han har inte på grund av den s.k. ettårsregeln ansetts frikallad från skattskyldighet här i riket för den uppburna försäkringsersättningen.

RÅ 1986 not. 512 En person som var anställd i svenskt bolag hade tjänstgjort i Iran vid tre skilda tillfällen. På grund av varaktigheten av tjänstgöringen där har den skattskyldige ansetts befriad från skattskyldighet för lönen enligt den s.k. ettårsregeln.

RÅ 1986 not. 785 Förhandsbesked. Dansk medborgare bosatt i Sverige och maka till utländsk medborgare som var lokalanställd vid en främmande makts beskickning i Sverige, har enligt bestämmelserna i 70 § 1 mom. KL och 18 § 1 mom. SIL inte ansetts bosatt här i riket. På grund härav hade den skattskyldiga inte medgivits allmänna avdrag och grundavdrag. Beskattningen av henne i dessa hänseenden har ansetts innebära ett avsteg från reglerna om förbud mot diskriminering på grund av medborgarskap i såväl det svensk-danska som det nordiska skatteavtalet.

RÅ 1987 ref. 7 Bank har enligt artikel XXIII p. 3 i skatteavtalet med Storbritannien och de särskilda anvisningarna till artikel VII p. 2 första och andra styckena till samma avtal ansetts frikallad från skatteplikt för utdelning på aktier i ett engelskt bolag, som tillhandahöll olika tjänster på den internationella obligationsmarknaden.

RÅ 1987 ref. 14 Förhandsbesked. Aktiebolag, som i sin bokföring underlåtit att kvitta på balansdagen föreliggande ej realiserad kursvinst på långfristig fordran i främmande valuta mot orealiserad kursförlust på annan fordran eller skuld, har ansetts inte vara skyldigt att

göra sådan kvittning vid den skattemässiga inkomstberäkningen.

RÅ 1987 ref. 61 En person som var anställd hos ett utländskt företag uppbar lön från företaget för arbete som utfördes i Sverige. Enligt anställningsavtalet svarade företaget för den svenska inkomstskatten på lönen. Den anställde har ansetts skattskyldig för den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för därpå belöpande skatt gav nettolönen.

RÅ 1987 ref. 79 Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet har avdrag medgivits för kursförlust på lån i utländsk valuta.

RÅ 1987 ref. 97 En person hade under rubriken särskilda upplysningar och yrkanden m.m. i 1978 års deklaration antecknat. ”Under hela 1977 var jag bosatt i Belgien. Denna deklaration omfattar därför endast sådan inkomst och förmögenhet, som enligt skatteavtalet mellan Sverige och Belgien beskattas i Sverige.” De uppgifter som den skattskyldige lämnat i deklarationen har ansetts utgöra tillräcklig grund för att med stöd av intern svensk skatterätt anse honom bosatt och därmed som obegränsat skattskyldig i Sverige. Uppgifterna i deklarationerna har inte ansetts ge vid handen att den skattskyldige haft sitt centrum för levnadsintressena i Belgien i den mening som avsågs i det svensk-belgiska skatteavtalet. Fog hade därför funnits att med ledning enbart av uppgifterna i deklarationen taxera den skattskyldige som oinskränkt skattskyldig i Sverige. De brister i deklaration som förelegat kunde inte anses ha föranlett att den skattskyldige åsatts inkomstskatt med för lågt belopp. Förutsättningar för eftertaxering har därför inte ansetts föreligga.

RÅ 1987 ref. 158 Förhandsbesked. Bestämmelserna i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL att realisationsvinstbeskattning inte ska ske vid överlåtelse av organisationsaktier inom en koncern har inte ansetts tillämpliga när moderbolaget är ett utländskt företag (RÅ 1986 ref. 147). På grund av diskrimineringsförbudet i skatteavtalet med Nederländerna har emellertid realisationsvinstbeskattning ansetts inte kunna ske vid sådan överlåtelse mellan svenska dotterbolag i en koncern med holländskt moderföretag.

RÅ 1987 ref. 162 Förhandsbesked. Vid tillämpning av 1960 års skatteavtal med Storbritannien och Nordirland har en svensk person med hemvist i Storbritannien ansetts inte kunna beskattas i Sverige för realisationsvinst vid avyttring av aktier i svenskt fåmansbolag, trots att vinsten inte överförts till Storbritannien. Vid tolkningen av skatteavtalet har det i artikel II (2) begagnade uttrycket "inkomst från inkomstkälla" inte ansetts omfatta realisationsvinst som avsågs i artikel XII (3).

RÅ 1987 not. 72 Förhandsbesked. Svensk bank skulle förvärva aktier i en norsk och en finsk bank som motsvarande 7,5 procent respektive 3,5

procent av aktiekapitalet. Banken har inte ansetts ha ett sådant inflytande i de utländska bankerna som erfordrades för att de förvärvade aktierna skulle kunna behandlas som organisationsaktier. Till följd härav har bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet inte ansetts frita banken från skattskyldighet för utdelning från de utländska bankerna.

RÅ 1987 not. 82 Förhandsbesked. Sökanden har med stöd av bestämmelserna i skatteavtalet med Förbundsrepubliken Västtyskland inte ansetts skattskyldig i Sverige för någon del av pension från Bundesversicherunganstalt für Angestellte oavsett om han skulle anses ha hemvist i Sverige eller Västtyskland.

RÅ 1987 not. 137 Förhandsbesked. Nederländsk pension har ansetts skola beskattas i Sverige till den del den avsåg ersättning för förlorad arbetsinkomst men inte till den del den kunde avse ersättning för sveda och värk eller dylikt. Enligt skatteavtalet med Nederländerna fick pensionen beskattas även i Nederländerna, men avräkning skulle ske i Sverige för den på pensionen belöpande nederländska skatten.

RÅ 1987 not. 269 Svenskt aktiebolag hade under året uppburit licensersättning från ett brasilianskt dotterbolag. Enligt brasiliansk skattelagstiftning skulle licensersättningen behandlas på samma sätt som aktieutdelning. Licensersättningen har inte ansetts skola jämställas med inkomst av aktier utan ansetts som royalty. Dubbelbeskattningsavtalet med Brasilien har inte undantagit royaltyn från beskattning i Sverige.

RÅ 1987 not. 332 Svenskt bolag som haft inkomst av verksamhet i Tyska Demokratiska Republiken (DDR) har med stöd av kungörelsen (1928:485) om tillämpning av ett mellan Sverige och Tyska riket ingånget skatteavtalet inte ansetts skattskyldig för intäkten från DDR.

RÅ 1987 not. 428 Svenskt bolag hade under beskattningsåret uppburit räntor från Grekland och hade av denna anledning erlagt skatt i Grekland på denna inkomst. Bolaget hade yrkat avräkning för den i Grekland erlagda skatten. Då bolaget inte taxerats till statlig inkomstskatt har hela avräkningen gjorts från den kommunala inkomstskatten.

RÅ 1987 not. 439 Förhandsbesked. I ett finskt dotterbolag hade uppstått förluster vilket medförde att detta bolag inte var i stånd att betala sina skulder till sitt svenska moderbolag. Viss del av moderbolagets fordringar avsågs att efterskänkas genom ackord. Dotterbolagets obestånd har inte ansetts ha uppkommit genom värdeöverföring till moderbolaget eller på annat sätt ha sin grund i intressegemenskap. Ackordet har istället ansetts affärsmässigt betingat. Till följd härav och då fråga var om varufordringar har moderbolaget ansetts ha rätt till avdrag för det belopp som skulle efter-

skänkas genom ackordet.

RÅ 1987 not. 473 Pension som utbetalats enligt finsk sociallagstiftning fick enligt det dåvarande finsk-svenska dubbelbeskattningsavtalet inte beskattas i Sverige om utbetalningen på grund av sin art utgjorde inte skattepliktig inkomst enligt finsk lag. En i Sverige bosatt person hade uppburit pension som utbetalats enligt finsk sociallagstiftning. Eftersom den till sin art utgjorde skattepliktig inkomst har den upptagits till beskattning i Sverige.

RÅ 1987 not. 800 Förhandsbesked. Två makar var sedan 1972 av medicinska skäl bosatta i Spanien. Enbart den omständigheten att de skulle införskaffa en bostadslägenhet i Sverige har inte ansetts medföra att de fick bo och hemvist här. Inte heller skulle anskaffandet av lägenheten medföra att de skulle anses få väsentlig anknytning hit.

RÅ 1987 not. 829 Förhandsbesked. Innehav av aktier i svenskt bolag och av hyresfastighet i Sverige har ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige. Enbart innehav av fritidsfastighet i Sverige har inte ansetts utgöra väsentlig anknytning oaktat att denna var inrättad för åretruntbruk.

RÅ 1988 ref. 46 Ett aktiebolag hade tagit upp ett lån i utländsk valuta i syfte att finansiera en byggnadsinvestering i bolagets rörelse. Den omständigheten att byggnadsprojektet under beskattningsåret lagts ner och lånemedlen således inte kommit till avsedd användning har inte ansetts hindra att bolaget fick avdrag för kursförlust på lånet.

RÅ 1988 ref. 52 Den s.k. ettårsregeln har inte ansetts leda till skattefrihet för sjukpenning enligt lagen om allmän försäkring vid sjukdom under anställningstiden utomlands.

RÅ 1988 ref. 112 Förhandsbesked. Ett moderföretag hade år 1987 en fordran om 20 milj. pund på ett utländskt dotterföretag. Fordringen hade avyttrats till en utomstående köpare för 5 milj. pund. I samband med avyttringen avtalades att fordringen skulle löpa utan ränta och förfalla till betalning först år 2003. Moderföretaget har inte ansetts berättigad till avdrag för förlust på grund av avyttringen.

RÅ 1988 ref. 135 Förhandsbesked. Vid beräkning av inkomst av annan fastighet (hyresfastighet) har avdrag medgivits för kursförlust på lån i utländsk valuta.

RÅ 1988 not. 56 Förhandsbesked. En i Sverige bosatt person hade mottagit betalning från en i USA hemmahörande trust. Av den utredning i målet som förebragts har det inte kunnat dras den säkra slutsatsen att en beskattning av avkastningen från trusten skulle ske med utgångspunkt i reglerna i 38 § KL om utdelning från utländskt bolag.

RÅ 1988 not. 240 Rätt till avdrag har ansetts i princip kunna medges för förlust som

uppkommit på grund av att svenskt aktiebolag överlåtit sina fordringar på ett norskt dotterbolag till dettas svenska systerbolag till ett lägre belopp än det nominella. Som förutsättning härför har dock ansetts gälla att fordringarna vid överlåtelsen hade ett lägre marknadsvärde än det nominella, och att det vid överlåtelsen kunde anses klart att fordringarna inte skulle komma att infrias till fulla belopp.

RÅ 1988 not. 564 Förhandsbesked. Valutakursförluster på lån, vilka var hänförliga till fastigheter som utgjorde omsättningstillgångar i byggnadsrörelse och som samtidigt utnyttjades i fastighetsförvaltande verksamhet har ansetts avdragsgilla såväl vid beräkning av inkomst av rörelse som vid beräkning av inkomst av annan fastighet.

RÅ 1988 not. 626 En person hade från en tysk förening erhållit ett stipendium som bedömdes utgöra ersättning för arbete. Stipendiet utgick under en treårsperiod. Det konstaterades att utgivaren skulle haft rätt till avdrag för periodiskt understöd om denne hade taxerats i Sverige. Eftersom det är utgivarens principiella avdragsrätt som styr skatteplikten för mottagaren ansågs stipendiet skattepliktigt som periodiskt understöd.

RÅ 1989 ref. 2 En skattskyldig hade under visst år haft inkomst bestående av utdelning på brittiska statsobligationer. Enligt gällande valutalagstiftning i Storbritannien hade emellertid utdelningen inte fått föras ut därifrån under beskattningsåret. Det framkom inte i målet vare sig att den skattskyldige varit i Storbritannien eller att han verkligen disponerat utdelningsbeloppet. Inkomsten har därför inte upptagits till beskattning detta år.

RÅ 1989 ref. 18 Förhandsbesked. Innehav av hyresfastighet har i visst fall inte ansetts innebära att en svensk medborgare som utrest härifrån fortfarande hade sådan väsentlig anknytning till Sverige att han skulle i beskattningshänseende anses bosatt här.

RÅ 1989 ref. 37 Förhandsbesked. Enligt artikel 4 punkt 3 i dubbelbeskattningsavtalet med Canada ska – då fysisk person som till följd av avtalsbestämmelser anses ha hemvist i Canada också anses bosatt i Sverige med tillämpning av den s.k. treårsregeln i svensk lag hemvistfrågan försöka lösas genom ömsesidig överenskommelse mellan behöriga myndigheter i de båda staterna. Treårsregeln hade ändrats efter dubbelbeskattningsavtalets ingående. Ändringen har inte ansetts medföra att artikel 4 punkt 3 saknade tillämpning (I). Realisationsvinst vid försäljning av bostadsrätt i hus på mark upplåten med tomträtt har ansetts kunna beskattas med tillämpning av artikel 13 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet under förutsättning att tomträtten inskrivits (II).

RÅ 1989 ref. 45 Förhandsbesked. Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet har avdrag medgivits för kursförlust på lån i utländsk valuta utan hinder av att lånet använts för att finansiera förvärvet av förvärvskällan.

RÅ 1989 ref. 103 Förhandsbesked. En person som tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige och numera hade varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort, har på grund av bl.a. sitt eget och sin hustrus innehav av andelar i handelsbolag, som ägde betydande affärs- och hyresfastigheter i Sverige, ansetts ha sådan väsentlig anknytning till Sverige att han skulle anses i beskattningshänseende vara bosatt här.

RÅ 1989 ref. 118 Förhandsbesked. Personer med varaktigt bo och hemvist i USA men med väsentlig anknytning till Sverige har ansetts bosatt här vid tillämpning av 53 § KL, trots att anknytningen till USA bedömts vara starkare.

RÅ 1989 not. 28 Förhandsbesked. Enligt 5 § lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning (Annell-lagen) medges inte avdrag om inbetalning för aktien skett genom tillskott av aktie i annat bolag eller andel i ekonomisk förening. Bestämmelsen har ansetts hindra avdrag om inbetalning för aktier skett genom tillskott av aktie i utländskt företag.

RÅ 1989 not. 29 Förhandsbesked. Svensk koncern deltog i petroleumprospektering på Nordsjön. Projekteringen skedde i s.k. joint ventureform och bedrevs genom en filial i Norge till ett svenskt bolag inom koncernen. Bolagets verksamhet utomlands har vid tillämpningen av bestämmelserna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. första stycket a) SIL inte ansetts utgöra rörelse.

RÅ 1989 not. 265 Förhandsbesked. Svensk medborgare som bedrev byggnadsrörelse hade förvärvat en fritidstomt i Danmark, på vilken han själv uppfört en byggnad. En vinst på grund av avyttring av fastigheten i Danmark har ansetts skola beskattas i Sverige enligt reglerna för rörelse. Med tillämpning av artikel 13 jämfört med artikel 6 punkt 2 i 1987 års nordiska dubbelbeskattningsavtal (realisationsvinst vid försäljning av fast egendom) har vinsten dock ansetts få tas upp till beskattning i Danmark, varvid den danska skatten skulle avräknas från den svenska.

RÅ 1989 not. 276 Förhandsbesked. Två makar som sedan längre tid (14 respektive 7 år) varit bosatta utomlands avsåg att av sin dotter förvärva en bostadsrättslägenhet på tre rum och kök i en förort till Stockholm. Makarna hade utöver svenskt medborgarskap inte någon övrig anknytning till Sverige. Enbart förvärvet av bostadsrätten har inte ansetts medföra att makarna fått bo och hem i Sverige. Inte heller har förvärvet medfört att de skulle anses ha väsentlig anknytning

till Sverige.

RÅ 1989 not. 373 Förhandsbesked. Sökanden, som var bosatt i England och avsåg att återflytta till Sverige, hade tecknat en engelsk livförsäkring. RR ansåg inte att försäkringen skulle tas upp som tillgång vid beräkning av skattepliktig förmögenhet i Sverige. Försäkringen ansågs utgöra en kapitalförsäkring i skattehänseende. Till följd av detta har utbetalningar på grund av försäkringen inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst.

RÅ 1989 not. 443 Förhandsbesked. En i Spanien sedan mer än fem år bosatt person hade enligt intern svensk rätt ansetts få väsentlig anknytning till Sverige om hans hustru återflyttade hit. Eftersom han hade ett hem som stadigvarande stod till hans förfogande i båda länderna och då det inte kunde avgöras var han hade centrum för levnadsintressena samt då han skulle vistas stadigvarande endast i Spanien har han vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet med Spanien ansetts ha hemvist i Spanien.

RÅ 1989 not. 492 Förhandsbesked. Sökanden har ansetts äga rätt till avdrag för valutakursförlust som realisationsförlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

RÅ 1990 ref. 34 Svenskt dotterbolag hade erhållit ett lån från sitt utländska moderbolag. Dotterbolagets egna kapital hade varit ovanligt litet i förhållande till dess skulder. Yrkande med stöd av 43 § 1 mom. KL om att räntebetalning till moderbolaget i stället skulle bedömas som en inte avdragsgill utdelning har ogillats.

RÅ 1990 ref. 55 Förhandsbesked. Vid fråga om tillämpning av den s.k. Luxemburgparagrafen (3 § tredje stycket SIL) har ägarrekvisitet inte ansetts uppfyllt om det utländska holdingbolaget ägs av ett börsnoterat bolag, som i sin tur i sista ledet ägs av en mycket vid krets av svenska fysiska personer.

RÅ 1990 ref. 56 Förhandsbesked. Kursvinst på utlandslån har ansetts som skattepliktig intäkt av annan fastighet hos ett aktiebolag som nedlagt det upplånade kapitalet i ett handelsbolag som i sin tur ägt och förvaltat en fastighet.

RÅ 1990 ref. 115 Förhandsbesked. Fråga om uttagsbeskattning m.m. hos ett bolag, A, vid överföring av rörelsetillgångar till bokförda värdet till s.k. joint venturebolag i enlighet med ett samarbetsavtal mellan A och ett annat bolag, B. Enligt avtalet skulle, utom annat, B lämna aktieägartillskott till joint venturebolagen och A tillförsäkras förtur till utdelning från dessa bolag till belopp motsvarande hälften av skillnaden mellan rörelsetillgångarnas bokförda värde och deras marknadsvärde. Överföringen har ansetts inte medföra någon beskattningskonsekvens.

RÅ 1990 not. 38 Ett handelsbolag hade upptagit ett lån i utländsk valuta för att finansiera underhåll av en av bolaget ägd fastighet. Kursförlust på detta lån har ansetts som en sådan för bolagsdelägare avdragsgill omkostnad som anges i 25 § 1 mom. KL.

RÅ 1990 not. 193 Förhandsbesked. Förlust som uppkommit då sökandebolagets engelska dotterbolag erhållit ackord för varufordringar har inte ansetts som en avdragsgill kostnad för sökandebolaget.

RÅ 1990 not. 205 Förutsättningar för skattefrihet enligt den dåvarande s.k. sexmånadersregeln har ansetts inte föreligga i fall då den ordinarie arbetsgivaren i Sverige under den skattskyldiges utlandstjänstgöring betalat ut hans lön till hans lönekonto i svensk bank och lönekostnaden inte belastat det utländska företaget som omkostnad. Inkomsttaxering 1986.

RÅ 1990 not. 433 En person har hos regeringsrätten beviljats resning och medgivits avräkning av skatt enligt artikel 19 § 2 i dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz.

RÅ 1990 not. 507 Förhandsbesked. En överföring genom fusion av tillgångar hänförliga till ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige från detta bolag till annat utländskt bolag har inte föranlett uttagsbeskattning. Inte heller den omständigheten att fusionen sker mellan två utländska företag har ansetts hindra att övertagaren får samma rätt som skulle ha tillkommit överlåtaren att göra vissa justeringar av anskaffningsvärdena för de övertagna tillgångarna samt att utnyttja förlustavdrag.

RÅ 1991 ref. 106 Ett svenskt aktiebolag hade genomfört en nyemission av aktier i USA. Bolaget hade före hemtagningen av likviden successivt sålt valutan på termin till en högre genomsnittskurs än kursen den dag då likviden togs hem. Valutaväxlingen har inte ansetts utgöra en separat transaktion utan hela det hemtagna beloppet i svensk valuta, vilket ökat bolagets egna kapital, har ansetts vara av skattefri natur.

RÅ 1991 ref. 107 AB Svenska Shell har inte ansetts ha betalat högre priser till utländskt systerbolag för råolja och frakt än vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende parter. Den s.k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL har därför inte befunnits tillämplig när det gällde fråga om avdrag för dessa kostnader. Vid denna bedömning har principen om beskattningsårets slutenhet ansetts kunna brytas.

RÅ 1991 not. 53 Förhandsbesked. Utländsk medborgare skulle under anställning i Sverige år 1989 från ett utländskt bolag erhålla – förutom kontant lön och ett fast månatligt traktamente – en särskild rörlig kostnadsersättning vilken var avsedd att kompensera honom för den ökning i levnadskostnaderna som kunde uppkomma genom

att hans personliga inkomstskatter var högre i Sverige än i hans hemland. Ersättningen var avsedd att betalas ut som ett engångsbelopp inom två månader från det att kvitto eller skattsedel på slutlig skatt uppvisats för bolaget. Ersättningen, som ansetts som inkomst av tjänst, skulle upptas till beskattning det inkomstår då den lyfts av den skattskyldige eller blivit honom tillgänglig för lyftning, dvs. tidigast under inkomståret 1990.

RÅ 1991 not. 228 Förhandsbesked. En person innehade fastigheter som enligt interna svenska regler utgjorde omsättningstillgångar i en verksamhet avseende handel med fastigheter. Personen var i inkomstskattehänseende bosatt i Belgien. Enligt det dåvarande belgiska skatteavtalet har fastigheten ansetts utgöra fast driftställe i Sverige, oaktat att ingen personal funnits här för den löpande verksamheten. En försäljning av fastigheten skulle därför beskattas i Sverige.

RÅ 1992 ref. 53 Förhandsbesked. S.k. SICAV-bolag har – om det över huvud taget utgör ett utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. SIL – inte ansetts som ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av 27 § 4 mom. SIL.

RÅ 1992 ref. 60 Vid beräkning av svensk bolagsmans andel av det löpande resultatet i en utländsk juridisk person får avdrag göras för avsättning till Surv. Att bolagsmannen tidigare tillgodogjort sig avdrag för underskott i den utländska juridiska personen har ansetts inte innebära att det skett en överföring av sådant slag som enligt 24 § 3 mom. SIL ska påverka en beräkning av reaförlust.

RÅ 1992 ref. 94 Förhandsbesked. Ett svenskt aktiebolag hade andelar i sådan utländsk juridisk person som avses i p. 10 andra stycket b) anv. 53 § KL. Vid beräkning av det utländska företagets inkomst av näringsverksamhet får avdrag göras för belopp som avsatts till Surv. Vid försäljning av andelarna i det utländska företaget ska vid beräkningen av reaförlust hänsyn inte tas till att andelsägaren tidigare tillgodogjort sig avdrag för underskott.

RÅ 1992 not. 128 Person med hemvist i Sverige har erhållit pension från det amerikanska radioföretaget Radio Free Europe/Radio Liberty i Washington. Enligt uppgift från U S Information Agency är RFE/RL en unik institution. Den är varken en statlig myndighet eller ett privat företag. Med hänsyn till vad som uppgivits om institutionernas ledning, finansiering och syfte har den ansetts ha huvudsaklig karaktär av amerikanskt statligt organ. Pension på grund av anställning vid RFE/RL har därför ansetts vara undantagen från beskattning i Sverige enligt artikel X i skatteavtalet mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater. Att pensionsutbetalningarna har ombesörjts av ett privat företag har inte ändrat på detta förhållande.

RÅ 1992 not. 251 En i Sverige bosatt person har beskattats här för norsk krigsinvalidpension, varvid denna ansetts utgöra livränta till följd av personskada och beskattats med tillämpning av 32 § 1 mom. KL.

RÅ 1992 not. 367 X hade efter utflyttning till USA anknytning till Sverige främst genom innehav av en fritidsfastighet, med betydande värde, inrättad för åretruntboende, en börsportfölj med normalt spritt innehav av aktier till ett nettovärde av ca 10 milj. kr samt styrelseuppdrag i ett svenskt aktiebolag. X har inte ansetts ha sådan väsentlig anknytning till Sverige att han ska anses bosatt här.

RÅ 1992 not. 624 Förhandsbesked. Ett svenskt byggföretag ägde aktier i ett holländskt holdingbolag. Holdingbolagets enda verksamhet bestod i innehavet av aktierna i tre fastighetsförvaltande holländska BV och tre vilande holländska BV. De fastighetsförvaltande bolagen ägde vardera en fastighet i Tyskland. Holdingbolaget har ansetts inte vara ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket SIL och byggföretagets aktier i holdingbolaget har ej ansetts utgöra omsättningstillgångar. Byggbolaget har till följd härav ansetts vara frikallat från skattskyldighet för utdelning från holdingbolaget i enlighet med dåvarande skatteavtal mellan Sverige och Nederländerna. Anteciperad utdelning har skattemässigt godtagits då den ansetts vara förenlig med god redovisningssed. I förhandsbeskedet har frågan om holdingbolaget kunde anses som ett Luxemburgbolag inte varit föremål för prövning.

RÅ 1993 ref. 29 En person har från fast driftställe i USA bedrivit rörelse med en travhäst. Sedan hästen avlidit år 1981 utbetalades år 1982 en försäkringsersättning för hästen. Något fast driftställe fanns då inte längre. Den vinst i rörelsen som på grund av utbetalningen uppkom för beskattningsåret 1982 har vid tillämpningen av skatteavtalet med USA (artikel II) ansetts hänföra sig till det fasta driftstället som förelåg fram till dess hästen dog. Till följd härav har skattskyldighet i Sverige inte ansetts föreligga för vinsten.

RÅ 1993 ref. 91 Koncernbidrag, nondiskrimineringsklausulen. Förhandsbesked. I. Ett svenskt företag, A, hade ett dotterbolag, B, i USA som i sin tur hade ett dotterbolag, C, i Sverige. Koncernbidrag har med skatterättslig verkan ansetts kunna ges från A till C med anledning av att nondiskrimineringsklausulen i artikel 10 p. 4 och artikel 2 p. 3 i arvs- och gåvoskatteavtalet mellan Sverige och USA ansetts tillämplig även på inkomstskatt.

II. Ett tyskt företag ägde samtliga aktier i ett schweiziskt företag, och mer än 90 procent av aktierna i ett tyskt företag. Dotterbolagen ägde i sin tur vardera samtliga aktier i två svenska aktiebolag. Koncernbidrag har ansetts inte kunna lämnas med skatterättslig verkan mellan de svenska bolagen. Avdrag hade förutsatt en samtidig tillämpning av diskrimineringsförbuden i såväl det tyska

som det schweiziska skatteavtalet. Det har inte ansetts finnas utrymme för en sådan samtidig tillämpning då bestämmelserna i varje skatteavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalsslutande staterna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart.

RÅ 1993 not. 87 Förhandsbesked. Journalist, anställd vid en svensk tidning, har tjänstgjort tre år i Moskva. Oaktat anställningen varat mer än ett år har inkomsten befunnits skattepliktig i Sverige då den undantagits från beskattning i Ryssland med tillämpning av skatteavtalet med dåvarande Sovjetunionen.

RÅ 1993 not. 169 Förmögenhetstaxering 1984. Icke marknadsnoterade aktier i ett finländskt bolag har, med hänvisning till att utomlands självständigt bedriven rörelse då hänfördes till inkomstslaget kapital, inte ansetts omfattas av de s.k. lättnadsreglerna i p. 2 anv. 3 och 4 §§ SFL.

RÅ 1993 not. 523 Utbildningsbidrag för doktorander som utbetalats till kinesisk forskare vid Lunds universitet har ansetts omfattas av artikel 20 i skatteavtalet med Kina. Eftersom ersättningen överstigit 18.000 kr har den beskattats i Sverige. Tillika fråga om tolkning av skatteavtal. Inkomsttaxering 1989.

RÅ 1993 not. 677 Förhandsbesked. Svenskt moderbolag har överlåtit aktierna i svenska dotterbolag till ett helägt holländskt holdingbolag. Koncernbidrag har, med hänvisning till diskrimineringsklausulen i skatteavtalet med Holland, ansetts kunna lämnas mellan de svenska bolagen i koncernen även efter omstruktureringen.

RÅ 1993 not. 698 Förhandsbesked. Ett belgiskt företag avsåg att som apportegendom överföra samtliga tillgångar i företagets filial i Sverige till ett helägt svenskt aktiebolag. Då överlåtelsen avsett hela filialens verksamhet i Sverige och då någon otillbörlig skatteförmån inte ansetts uppkomma, bl.a. mot bakgrund av att vinster från verksamheten även fortsättningsvis blir föremål för beskattning enligt SIL, har uttagsbeskattning inte ansetts skola ske trots att tillgångarna överfördes till pris understigande marknadsvärdet.

RÅ 1994 ref. 3 Förhandsbesked. Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL angående beskattning av viss utdelning och reavinst som intäkt av tjänst, har inte ansetts tillämpliga på ett utländskt bolag.

RÅ 1994 ref. 22 Förhandsbesked. Fråga huruvida förlust vid likvidation av utländskt dotterbolag, som före likvidationen med förlust sålt aktier till marknadsvärdet till annat utländskt dotterbolag inom koncernen, var avdragsgill för det svenska moderbolaget.

RÅ 1994 ref. 32 Förhandsbesked. Enligt det nordiska skatteavtalet är utdelning från utländska dotterbolag till svenskt moderbolag skattefri om den bolagsvinst, från vilken utdelningen härrör, har underkastats normal bolagsbeskattning. Fråga i vilken mån moderbolaget har valrätt när det gäller att bestämma vilken del av dotterbolagets för utdelning tillgängliga vinst som ska tas hem.

RÅ 1994 ref. 85 Fråga om stöd i olika former som av ett svenskt aktiebolag utgetts till närstående bolag i utlandet utgjort omkostnad i moderbolagets rörelse. Också fråga om tillämpning av 43 § 1 mom. KL. RR fann att bidragen utgjorde omkostnader för intäkternas förvärvande och att underlåten fakturering för bl.a. hyra var affärsmässigt motiverade. Eftertaxering för 1984.

RÅ 1994 not. 697 Avdrag för marknadsföringsbidrag till helägt försäljningsbolag utomlands har ansetts utgöra driftkostnad i den egna rörelsen. Eftertaxering för åren 1983, 1985-1987, inkomsttaxering 1988. Jfr RÅ 1994 ref. 85.

RÅ 1995 ref. 43 Förhandsbesked. Ett svenskt aktiebolag avyttrade en aktiepost till ett utländskt koncernföretag med förlust. Regeln i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL har inte ansetts tillämplig på förfarandet eftersom regelns tillämplighet förutsätter en kontinuitet vid beskattningen på så sätt att det förvärvande bolaget i sin tur är skattskyldigt vid en vidareförsäljning av egendomen. Så är inte fallet beträffande utländskt bolags försäljning av anläggningstillgång.

RÅ 1995 ref. 69 Fråga, vid tillämpning av skatteavtalet med Kenya, om skatterättsliga verkningar av att den skattskyldige enligt avtalet ska anses ha sitt hemvist där. Eftertaxering för 1987 för inkomst. Jfr RÅ 1996 ref. 38 och prop. 1995/96:121.

RÅ 1995 ref. 91 En person med hemvist i Finland har sålt sin bostadsrättslägenhet i Sverige. Vid tillämpning av det nordiska skatteavtalet (SFS 1983:913) har bostadsrätten ansetts vara sådan nyttjanderätt till fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 b) och vinsten vid försäljningen hänförlig till sådan vinst som avses i artikel 13 punkt 1 och därmed beskattningsbar i Sverige. Inkomsttaxering 1988. Jfr RÅ 1989 ref. 37.

RÅ 1995 not. 68 En person med hemvist i Sverige har vid tillämpning av skatteavtalet med Grekland (SFS 1963:497) inte beskattats i Sverige för inkomst av arbete som utförts i Grekland. Vid tolkning av skatteavtalet har begreppet inkomstkälla, när det gäller inkomst av enskild tjänst, ansetts syfta på den plats där arbetet utförts.

RÅ 1995 not. 384-388 Bidrag till utländska dotter-/systerbolag har ansetts vara avdragsgilla som driftkostnader i de svenska bolagen. För de principiella ställningstagandena i denna fråga hänvisade RR till RÅ 1994 ref.

85 resp. RÅ 1994 not. 697.

RÅ 1996 ref. 38 En person, som vid tillämpning av skatteavtalet med Kenya ansetts ha hemvist i Kenya men enligt intern svensk rätt varit bosatt i Sverige, har ansetts kunna taxeras i Sverige för ränta och utdelning intill den nivå som är tillåten enligt skatteavtalet. Inkomsttaxering 1984. Plenum.

RÅ 1996 ref. 60 Förhandsbesked. Ett aktiebolag var ensam ägare till ett utländskt dotterbolag, som i sin tur hade ett flertal dotterföretag i olika länder. Prövningen av frågan om aktiebolagets skattskyldighet enligt bestämmelserna i 7 § 8 mom. 6 st. SIL för utdelning från dotterbolaget har ansetts inte skola begränsas till att avse förhållandena under ett enstaka verksamhetsår.

RÅ 1996 ref. 69 Förhandsbesked. Ett tyskt Kommanditgesellschaft auf Aktien har vid tillämpning av en diskrimineringsregel i ett skatteavtal ansetts kunna likställas med ett svenskt aktiebolag i vissa hänseenden av betydelse vid koncernbeskattningen.

RÅ 1996 ref. 73 Förhandsbesked. En sammanläggning av en aktieklass i ett s.k. SICAV-bolag med en annan aktieklass inom samma bolag har ansetts som en sådan avyttring av aktierna i den förstnämnda aktieklassen som kan föranleda realisationsvinstbeskattning.

RÅ 1996 ref. 78 Förhandsbesked. Fråga om skatteplikt för pension som utbetalas på grund av tidigare tjänst hos Europeiska organisationen för kärnforskning (CERN) i Genève.

RÅ 1996 ref. 84 Förhandsbesked. Principerna för tolkning av skatteavtal. Ett svenskt bolag äger aktierna i ett luxemburgskt bolag. Det luxemburgska bolaget är på grund av speciallagstiftning befriat från bolagsskatt i Luxemburg men har trots denna skattefrihet ansetts ha hemvist där enligt skatteavtalet med Luxemburg. Detta medförde att det svenska bolaget inte skulle delägarbeskattas enligt 6 § 2 mom. SIL för det luxemburgska bolagets inkomst.

RÅ 1996 not. 94 Förhandsbesked. Fråga om utdelning från nederländskt dotterbolag är skattefri för det svenska moderbolaget enligt art. 24 punkt 1 d 2) i skatteavtalet med Nederländerna. Utdelningen utgjordes av realisationsvinster p.g.a. det nederländska bolagets avyttring av dotterbolagsandelar till ett svenskt systerbolag. Fråga även om effekten av den s.k. uppskovsregeln i 2 § 4 mom. 10 st. SIL. Skattebefrielsen skulle enbart vara temporär. Eftersom avtalsbestämmelsen tar sikte på situationer där svensk beskattning undviks permanent är bestämmelsen inte tillämplig.

RÅ 1996 not. 100 Förhandsbesked. Återbetalning av ett kapitaltillskott s.k. share premium förutsattes utgöra utdelning. Prövningen gällde om utdelningen från det helägda nederländska dotterbolaget var

skattefri för det svenska moderbolaget enligt art. 24 punkt 1 d 2) i skatteavtalet med Nederländerna. Tillskottet finansierade ett fastighetsköp. Fastigheten såldes. Kapitaltillskottet betraktades som ingångsvärde för fastigheten. Återbetalning motsvarande denna del ansågs vara undantagen från beskattning enligt nämnda avtalsbestämmelse.

RÅ 1996 not. 207 Förhandsbesked. Efter omstrukturering i en koncern var moderbolaget registrerat i land A (där även koncernledningen utövades), dotterbolag i tre led var registrerade i Sverige och ett dotterbolag i fjärde led var registrerat i land B. Personförändringar i ledningen i de svenska dotterbolagen medförde att åtskilliga personer hade hemvist i andra länder än Sverige bl.a. i land A. Frågan var om de svenska dotterbolagen i andra och tredje led vid tillämpning av skatteavtalet skulle anses ha sin verkliga ledning i Sverige eller i land A. Det avgörande ansågs vara på vilken nivå i koncernen som de betydelsefulla besluten rörande bolagen togs. Eftersom de aktuella besluten endast kunde fattas av koncernledningen i land A, bedömdes de båda svenska dotterbolagen vid tillämpning av avtalet med land A ha hemvist i det landet.

RÅ 1997 ref. 19 Fråga om rätt beskattningsår för kapitalintäkt bestående av utdelning från ett utländskt aktiebolag i form av dotterbolagsaktier. Skattskyldigheten har ansetts inträda den dag då de utdelade aktierna enligt bolagsstämmobeslut överfördes till den skattskyldige och därigenom blivit tillgängliga för lyftning för denne. Betydelse har därvid inte tillmätts ett efter den fastställda avstämningsdagen träffat avtal om försäljning av aktier i dotterbolaget.

RÅ 1997 ref. 25 Nederländsk medborgare, som under tiden januari 1994 – april 1995 varit verkställande direktör för ett holländskt dotterbolag med säte i Helsingborg och därvid tillbringat veckosluten i Nederländerna men under veckan i övrigt övernattat i Sverige med också i Danmark och Norge, har ansetts stadigvarande ha vistats i Sverige i den mening som avses i 68 § KL.

RÅ 1997 ref. 35 En i Sverige bosatt person som bedriver näringsverksamhet tillsammans med ett tyskt bolag genom en tysk motsvarighet till ett enkelt bolag har vid tillämpning av skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193) ansetts som ett företag i Sverige.

RÅ 1997 ref. 36 Ett tyskt Kommanditgesellschaft har ansetts som en utländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. SIL och en andel i bolaget som sådan egendom som avses i 31 § SIL. **Observera** att den tyska beskattningen av Kommanditgesellschaft har förändrats sedan detta ärende avgjordes och att Kommanditgesellschaft därefter inte längre torde utgöra juridisk person enligt 16 § 2 mom. SIL.

RÅ 1997 not. 149 Förhandsbesked. Fråga om avräkning av utländsk fastighetsskatt kan ske mot svensk avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. RR bedömde, mot bakgrund av bl.a. 14 § AvrL, att så inte var fallet eftersom avkastningsskatten är en form av inkomstskatt.

RÅ 1997 not. 197 Förhandsbesked. Norsk medborgare har vid återflyttning till Norge tillsammans med sin svenska hustru ansetts sakna väsentlig anknytning till Sverige. I samband därmed hade parets gemensamma permanentbostad i Danderyd avyttrats och hustrun skaffat en mindre villafastighet för fritidsbruk inom samma område. Vid en samlad bedömning tillmättes innehavet av fastigheten inte sådan betydelse att personen ansågs vara bosatt här.

RÅ 1997 not. 206 Förhandsbesked. Underskottsavdrag har medgivits svenskt aktiebolag som ingått i en utländsk koncern med stöd av 8 § 2 st. första meningen AUL och artikel 26 p. 4 i skatteavtalet med Nederländerna.

RÅ 1998 ref. 13 Förhandsbesked. Ett svenskt aktiebolag har förvärvat ett konvertibelt skuldebrev som utfärdats av ett utländskt dotterföretags helägda dotterföretag. Ett avstående från konverteringsrätten har ansetts innebära en omvandling av ett direkt ägande i ett utländskt dotterdotterbolag till ett indirekt genom det utländska dotterbolaget som föranleder uttagsbeskattning.

RÅ 1998 ref. 49 Förhandsbesked. Ett cypriotiskt offshorebolag har, vid tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 22 p. 4 i skatteavtalet med Cypern, ansetts som ett liknande företag i förhållande till ett svenskt aktiebolag.

RÅ 1998 ref. 58 Rätt till värdeminskningsavdrag har vägrats leasegivare när leasetagaren under avtalstiden har ansetts utöva de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på uthyrda inventarier, bl.a. flygplan.

RÅ 1998 not. 67 Förhandsbesked. Väsentlig anknytning har inte ansetts föreligga när finsk medborgare återflyttat till Finland. Familjebostaden i Sverige hade sålts och en ny anskaffats i Finland. Hustrun hade dock behållit sitt arbete i Sverige och anskaffat en övernattningslägenhet här.

RÅ 1998 not. 110 Förhandsbesked. Utdelning från holländskt dotterbolag har inte ansetts skattefri när det holländska bolaget erhållit skattefria inkomster enligt reglerna om participation exemption. Till RR fördes frågan om skattefrihet vid återbetalning av aktieägartillskott, vilken besvarades nekande.

RÅ 1998 not. 130 Ett fartygsbefäl arbetade på ett utländskt fartyg enligt ett sexmånaderskontrakt. Tjänstgöringen bröts efter ca två och en halv

månader på grund av sjukdom. Det har, vid tillämpning av 54 § anv. p. 3 KL, ansetts uppenbart oskäligt att beskatta inkomsten av anställningen.

RÅ 1998 not. 188 Förhandsbesked. Ett tyskt bolag med kontor i Sverige för att därifrån bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder har ansetts konstituera ett fast driftställe här i landet.

RÅ 1998 not. 213 Förhandsbesked. Fråga om uttagsbeskattning vid utflyttning till annat land av vissa delar av koncerns ledningsfunktioner.

RÅ 1998 not. 229 Förhandsbesked. Sökandebolaget, ett utländskt bolag, var moderbolag i en koncern med dotterbolag i Sverige och utomlands. Bolaget innehade ett kontor i Sverige där koncernledningen höll sina sammanträden varannan vecka för att utöva en övergripande samordning av koncernens verksamhet. Kontoret utgjorde ett fast driftställe för sökandebolaget och innehavet av driftstället innebar att en skälig del av bolagets vinst skulle beskattas hos detta för de tjänster som driftstället tillhandahöll sökandebolaget. Bolaget frågade om aktierna i dotterbolagen hade sådant samband med den verksamhet som bedrevs från det fasta driftstället att de utdelningar som sökandebolaget erhöll på aktierna var skattepliktiga i Sverige. SRN ansåg att innehavet av aktierna inte utgjorde någon nödvändig förutsättning för de tjänster det fasta driftstället tillhandahöll sökandebolaget utan av detta bolags verksamhet i allmänhet. Utdelningarna skulle därför inte ingå i den vinst som skulle hänföras till driftstället. RR fastställde SRN:s förhandsbesked.

RÅ 1999 ref. 19 Förhandsbesked. I Sverige bosatt person bedrev näringsverksamhet från fast driftställe i Danmark. I den danska verksamheten fanns inventarier som tidigare endast beskattats i Danmark. I samband med bytet av metod i det nya nordiska skatteavtalet – från full exempt till credit – ska dessa inventarier tas upp till marknadsvärdet per ikraftträdandedagen den 1 januari 1998.

RÅ 1999 ref. 58 Förhandsbesked. Frågor dels om tillämpning av diskrimineringsbestämmelserna i skatteavtal och EES-avtalet, dels om det är möjligt att fritt växla mellan konventionell beskattning och schablonbeskattning beträffande utländskt skadeförsäkringsföretags verksamhet i Sverige.

RÅ 1999 ref. 60 Förhandsbesked. Jämförlighetsrekvisitet vid sakutdelning från utländskt dotterföretag. Tillämpning av 7 § 8 mom. 6-7 st. SIL och artikel 24 punkt 1 d i skatteavtalet med Nederländerna.

RÅ 1999 ref. 65 Förhandsbesked. Avräkning av utländsk skatt. Underskott i utländska filialer ska inte reducera de utländska inkomsterna vid beräkning av spärrbelopp.

RÅ 1999 not. 34 Förhandsbesked. Ett schweiziskt dotterbolag som bedrev intern

utlåning till koncernföretag har inte ansetts bedriva sådan förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom som sägs i artikel 25 § 5 i skatteavtalet med Schweiz. Det svenska moderföretaget har därigenom varit kvalificerat att motta skattefri utdelning från dotterbolaget.

RÅ 1999 not. 153 Förhandsbesked. Ett svenskt aktiebolags överlåtelse av tillgångar till underpris till ett utländskt systerbolags svenska aktiebolag har inte ansetts föranleda uttagsbeskattning.

RÅ 1999 not. 154 Förhandsbesked. Utländsk arbetsgivare som inte bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige omfattas inte av reglerna om särskild löneskatt på pensionskostnader.

RÅ 1999 not. 259 Förhandsbesked. Fråga om diskriminering enligt visst skatteavtal beträffande behandlingen av utländskt bolags filial i Sverige.

RÅ 1999 not. 285 Förhandsbesked. Svenskt moderbolag med ett utländskt dotterbolag låter nybilda ytterligare ett dotterbolag i samma land. I dotterbolagslandet innebär förfarandet att egendomen delas upp på aktier i de båda dotterbolagen. Uppskrivning av värdet på en fastighet i det ursprungliga dotterbolaget som överlåts till det nybildade bolaget anses inte innefatta utdelning till det svenska moderbolaget. Anskaffningsvärdet för aktierna i dotterbolagen bestäms till det anskaffningsvärde som före förfarandet gällde för aktierna i det då existerande dotterbolaget och fördelas på dotterbolagen genom en proportionering som baseras på aktiernas marknadsvärde omedelbart efter förfarandet.

RÅ 1999 not. 290 Förhandsbesked. Utländsk fastighetsskatt erlagd av ett limited partnership i USA har inte ansetts avräkningsbar mot svensk avkastningsskatt.

RÅ 2000 ref. 13 Förhandsbesked. Beräkning av inkomst hos ett CFC-bolag som bedrivit captive-verksamhet utomlands ska inte ske efter de särskilda bestämmelserna i 2 § 6 mom. SIL avseende inländska skadeförsäkringsföretag.

RÅ 2000 ref. 17 Förhandsbesked. Koncernbidragsrätt har, med anledning av ett förhandsavgörande från EG-domstolen ansetts föreligga från svenskt moderbolag till svenskt dotterbolag, vars aktier delvis ägs av ett tyskt och ett holländskt bolag (se mål nr C 200/98 i EG-domstolen).

RÅ 2000 ref. 28 Förhandsbesked. Frågor om avdragsrätt för ett företag och beskattning av de anställda vid inrättandet av en pensionsordning i en anglosachsisk trust.

RÅ 2000 ref. 38 Det förhållandet att endast ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter får beaktas vid beräkning av löne-

underlag har ansetts strida mot friheten för kapitalrörelser enligt artikel 56 EG.

RÅ 2000 ref. 47 I fråga om huvudägare i ett fåmansföretag har det förhållandet att alternativregeln inte får tillämpas på utländska juridiska personer samt att vid beräkning av löneunderlag endast ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter får beaktas ansetts strida mot etableringsfriheten enligt artikel 43 EG.

RÅ 2000 not. 24 Förhandsbesked. Byggnadsrörelsedrivande aktiebolags aktieinnehav i ett holdingbolag, vilket i sin tur innehar aktier i fastighetsförvaltande utländska dotterbolag, ska inte anses utgöra omsättningstillgång för ägarbolaget.

RÅ 2001 ref. 1 Den som är bosatt utomlands och av den anledningen endast är begränsat skattskyldig till svensk inkomstskatt har ansetts ha rätt att göra avdrag för en viss kostnad vid taxeringen i Sverige endast under förutsättning att kostnaden utgör omkostnad för förvärv av intäkt som ska beskattas här. Ränta på lån som har tagits upp för att finansiera köp av svenska aktier har inte ansetts som omkostnad för förvärv av den kapitalvinst som uppkommer när aktierna avyttras.

Begränsat skattskyldigs löpande ränteutgifter för ett lån som har tagits upp för att finansiera anskaffningen av en tillgång betraktas som omkostnader för förvärv av den löpande avkastningen på tillgången och inte som omkostnad för förvärv av kapitalvinst vid avyttring av tillgången.

RÅ 2001 ref. 12 Förhandsbesked. Lagen (1995:575) mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig på ett fåmansbolags förfarande att emittera ett konvertibelt vinstandelslån i utländsk valuta till bl.a. ägare av kvalificerade aktier i bolaget.

RÅ 2001 ref. 38 En skattskyldig som utflyttat till Belgien har även efter det att skötselavtal träffats ansetts bedriva skogsbruk i Sverige. På grund härav var han i skatteavtalets mening att betrakta som ett företag i Belgien och utgjorde fastigheterna fast driftställe för detta företag. Enligt skatteavtalet fick därmed realisationsvinst som uppkommit vid fastighetsförsäljning beskattas i Sverige. Även fråga om innebörden av uttrycket ”inkomst av rörelse”.

RÅ 2001 ref. 43 Avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt på pensionsmedel har inte medgetts då förutsättningen för att medge avräkning för utländsk skatt saknas när det inte finns någon sammanräknad inkomst, dvs. denna är 0.

RÅ 2001 ref. 46 Förhandsbesked. Svenskt AB har inte medgetts avräkning för amerikansk inkomstskatt som AB erlagt på andelar i amerikanska delägarbeskattade juridiska personer mot inkomst- och avkastningsskatt. För att avräkning, enligt AvrL och skatteavtalet med

USA ska kunna ske, krävs att det är samma person som haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst.

RÅ 2001 ref. 50 Tre utländska ishockeyspelare var för spelåret 1995/1996 engagerade av en svensk idrottsförening för att spela ishockey för föreningen. Enligt åberopade avtal var spelarna uthyrda till föreningen av ett utländskt företag. Fråga om föreningen på grund av omständigheterna har varit att anse som arbetsgivare för spelarna och i denna egenskap haft skyldighet att betala arbetsgivaravgifter på den ersättning som utgått till det utländska företaget.

RÅ 2001 ref. 66 Förhandsbesked. Ett förfarande, som innebär att två fysiska personer till underpris avyttrar andelar i ett svenskt aktiebolag, via ett av dem ägt aktiebolag där inga utländska ägarintressen finns, till ett annat svenskt aktiebolag som ägs av samma personer genom två holländska bolag, har inte ansetts strida mot syftet med bestämmelserna i 3 § 1 h mom. SIL på ett sådant sätt att lagen mot skatteflykt är tillämplig.

RÅ 2001 not. 1 Förhandsbesked. Svensk medborgare ansågs, med hänsyn till aktieinnehav om 15,5, 24,3 och 25 procent i tre svenska bolag, ekonomiskt engagerad i Sverige och därmed ha väsentlig anknytning hit efter utflyttning. Detsamma gällde även om personen avstod från styrelseuppdrag i svenska bolag.

RÅ 2001 not. 2 Förhandsbesked. En person, som innehade en aktiepost om 8,67 procent av kapitalet i faderns bolag och en optionsrätt att köpa ytterligare aktier om 6,6 procent i bolaget men som inte deltagit i bolagets verksamhet, har inte ansetts skattemässigt bosatt i Sverige efter utflyttning.

RÅ 2001 not. 24 Förhandsbesked. Uttagsbeskattning har ansetts inte skola ske vid överlåtelse till underpris från ett dotterbolag till moderbolaget av dotterbolagets andelar i ett utländskt bolag eftersom andelarna ansågs näringsbetingade och därmed utgöra en verksamhetsgren.

RÅ 2001 not. 41 Förhandsbesked. Befattning som VD, koncernchef och styrelseledamot i ett bolag, tillsammans med aktieinnehav med ett obetydligt röstvärde, har i visst fall inte ansetts ge det inflytande som krävs för att vara ekonomiskt engagerad här i landet som grund för väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 2001 not. 88 Ett efter utflyttning uppburet avgångsvederlag, som hade samband med tidigare anställning i Sverige, har ansetts utgöra ett med pension likställt periodiskt utgående belopp som enligt det äldre tyska skatteavtalet ska beskattas i hemviststaten.

RÅ 2001 not. 106 Förhandsbesked. Utdelning från bolag i Schweiz, som härrörde till ungefär lika stor del från verksamhet i som utanför Schweiz, har inte ansetts skattefri vare sig enligt huvudregeln (artikel 25 § 5 i

skatteavtalet) eller alternativregeln (4 § b införandelagen), då båda reglerna föreskriver ett huvudsakskriterium för respektive verksamhet.

RÅ 2001 not. 113 Förhandsbesked. Att en person ägt 10 procent av aktierna i ett svenskt aktiebolag och hans hustrus systerson haft ett lika stort aktieinnehav i bolaget och varit dess VD samtidigt som resterande aktier ägts av ett holländskt bolag har inte ansetts medföra väsentlig anknytning efter utflyttning till Spanien.

RÅ 2001 not. 114 Förhandsbesked. Ett indirekt ägande av bl.a. ett fastighetsförvaltande bolag som innehade fastigheter till ett sammanlagt taxeringsvärde på drygt 41 mkr, har ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 2001 not. 145 Förhandsbesked. Tidigare svenska regler innebar att en i Sverige hemmahörande person delägarbeskattades vid investering i utländska fonder. Att placeringar i svenska fonder gynnas framför placeringar i motsvarande fonder i andra EG-länder har ansetts strida mot EG:s regler om bl.a. fria kapitalrörelser. Numera har beskattning av delägare i utländska värdepappersfonder reglerats.

RÅ 2001 not. 188 Förhandsbesked. Ett förfarande varigenom ett förvaltningsföretag till underpris avyttrade andelar i ett svenskt förvaltningsföretag till ett annat svenskt förvaltningsföretag som ägdes av ett utländskt förvaltningsföretag utgjorde inte hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Skatteflyktslagen ansågs inte tillämplig.

RÅ 2002 ref. 70 Den omständigheten att en utlandssvensk inte varit obegränsat skattskyldig i ett annat land har saknat betydelse vid bedömningen av frågan om han alltjämt haft väsentlig anknytning till Sverige. I stället har hans fortsatta innehav av familjens åretruntbostad i Sverige tillmätts avgörande betydelse för besvarandet av frågan, varvid särskilt beaktats hur länge den skattskyldige dittills vistats utrikes.

RÅ 2002 ref. 89 Ett utländskt bolag utan fast driftställe i Sverige har anordnat föreställningar (Holiday on Ice) här i landet. Skatt enligt A-SINK har betalats på de löner som deltagarna uppbar för sin medverkan i föreställningarna. Mot denna bakgrund har artikel 7 (inkomst av rörelse) och inte artikel 17 punkt 2 (artister och sportutövare) ansetts tillämplig på de inkomster som det utländska bolaget uppburit. Förutsättningar har därför inte ansetts föreligga att beskatta bolaget för inkomst från föreställningarna.

RÅ 2002 ref. 97 Den omständigheten att finsk folkpension minskats med tidigare erhållen svensk folkpension har inte ansetts medföra rätt till avdrag vid den svenska inkomsttaxeringen.

RÅ 2002 ref. 99 Den omständigheten att en utlandssvensk inte varit obegränsat skattskyldig i ett annat land har saknat betydelse vid bedöm-

ningen av frågan om hon alltjämt haft väsentlig anknytning till Sverige. Det förhållandet att hon erhållit en doktorandtjänst vid ett svenskt universitet, som innebar att hon fortsatt skulle bo och arbeta utomlands, har inte ansetts utgöra grund för återbosättning i Sverige.

RÅ 2002 ref. 101 Förhandsbesked. Ett svenskt aktiebolag avyttrade hela sin näringsverksamhet, som bedrevs från ett fast driftställe i Danmark, till ett danskt aktiebolag mot marknadsmässig ersättning i form av aktier i det danska bolaget. Anskaffningsvärdet för de av det svenska bolaget mottagna aktierna har ansetts motsvara den avyttrade verksamhetens marknadsvärde.

RÅ 2002 not. 36 Förhandsbesked. Utdelning, som härrört från en under åren 1991-1993 bedriven delvis lågbeskattad filialverksamhet i ett belgiskt Coordination Centre, har inte ansetts skattefri eftersom jämförlighetskriteriet i såväl huvud- som presumtionsregeln i dåvarande 7 § 8 mom. SIL inte varit uppfyllt vid en prövning som omfattat samtliga inkomstår och dessutom varje år för sig. Skatteavtalet har inte ansetts tillämpligt då vinsten av den nämnda verksamheten inte tillförlitligen har kunnat urskiljas ur hela den totala filialinkomsten.

RÅ 2002 not. 72 Förhandsbesked. X AB, moderbolag i en koncern bestående av ett nederländskt företag med svenska dotterbolag, överlät till underpris andelar i svenska företag till nämnda dotterbolag. Skattefrihet för utdelning från det nederländska bolaget ansågs i och för sig föreligga oavsett att denna skulle omfatta en skattefri kapitalvinst efter en planerad försäljning av dotterbolagen. Fråga om skatteflykt avvisades dock av RR då förfarandet endast utgjorde ett slutled i en sammansatt transaktionskedja med flera led som inte prövats av SRN.

RÅ 2002 not. 134 Förhandsbesked. Förskotts- och efterskottsbetalning av lön har ansetts hänförliga till arbete utomlands vid tillämpning av den s.k. sexmånadersregeln (jfr RÅ 83 1:58). Väsentlig anknytning till Sverige har ansetts föreligga för person som säljer sin bostad här men som planerar att återvända till Sverige efter det att erfarenheter vunnits utomlands för den fortsatta karriären inom ett svenskt företag.

RÅ 2002 not. 146 Den omständigheten att makar inte varit obegränsat skattskyldiga i ett annat land har saknat betydelse vid bedömningen av frågan om de efter utflyttning från Sverige haft väsentlig anknytning hit. Faktorer som svenskt medborgarskap och innehav av en fritidsfastighet i Sverige har, varken sedda för sig eller sammantagna, ansetts utgöra sådan anknytning Sverige.

RÅ 2002 not. 149 Den omständigheten att en person inte varit obegränsat

skattskyldig i ett annat land har saknat betydelse vid bedömningen av frågan om han efter utflyttning från Sverige haft väsentlig anknytning hit. Det förhållandet att han av hälsoskäl bosatt sig utomlands har inte ansetts utgöra sådan anknytning till Sverige.

RÅ 2002 not. 150 Förhandsbesked. Styrelseuppdrag och innehav på drygt två procent av aktierna i ett börsnoterat bolag har, tillsammans med innehav på högst tio procent i andra noterade och onoterade bolag med 20-350 delägare, inte ansetts medföra ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige som utgör väsentlig anknytning hit.

RÅ 2002 not. 151 Den omständigheten att en person inte varit obegränsat skattskyldig i ett annat land har saknat betydelse vid bedömningen av frågan om han efter utflyttning från Sverige haft väsentlig anknytning hit. Faktorer som svenskt medborgarskap, innehav av en fritidsfastighet här tillsammans med hustrun och styrelseuppdrag i två svenska aktiebolag har inte var och en för sig och inte heller vid en sammantagen bedömning ansetts utgöra sådan anknytning till Sverige.

RÅ 2002 not. 152 Den omständigheten att en person inte varit obegränsat skattskyldig i ett annat land har saknat betydelse vid bedömningen av frågan om hon efter utflyttning från Sverige haft väsentlig anknytning hit. Faktorer som svenskt medborgarskap och innehav av en fritidsfastighet här tillsammans med maken har inte var för sig eller sammantagna ansetts ge henne sådan anknytning till Sverige.

RÅ 2002 not. 153 Den omständigheten att en person inte varit obegränsat skattskyldig i ett annat land har saknat betydelse vid bedömningen av frågan om han efter utflyttning från Sverige haft väsentlig anknytning hit. Det förhållandet att han underlåtit att tillfredsställande besvara SKM:s frågor om sina bosättningsförhållanden har inneburit att han inte ansetts ha visat att han inte haft väsentlig anknytning till Sverige.

RÅ 2002 not. 207 Förhandsbesked. Vid beräkning av det s.k. spärrbeloppet vid avräkning av utländsk skatt fick omkostnadsavdrag som grundades på den utländska skatten inte kombineras med avräkning av samma utländska skatt utan att avdraget återlades.

RÅ 2002 not. 210 Förhandsbesked. Avyttring till underpris av aktier i ett svenskt bolag till ett annat svenskt bolag ägt av ett belgiskt bolag skulle, då avsaknaden av möjlighet till uppskov med beskattningen stred mot EG-rätten, anses ske mot ersättningar motsvarande omkostnadsbeloppen.

RÅ 2003 ref. 20 ATP, som är ett led i socialförsäkringssystemet, har inte ansetts

utgöra sådan pension som avses i artikel 18 eller 19 punkt 2 a utan annan inkomst som avses i artikel 21 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike.

RÅ 2003 ref. 50 Förhandsbesked. En skattskyldig har avlidit sedan han fått uppskov med beskattningen av realisationsvinst vid byte av aktier (andelsbyte). Aktierna ärvs av en person som är bosatt utomlands. Dödsboet har ansetts inte kunna beskattas för uppskovsbeloppet.

RÅ 2003 ref. 52 Förhandsbesked. Det förhållandet att en person, som flyttat från Sverige, har ett här bosatt minderårigt barn och gör frekventa resor hit för umgänge med barnet har inte ansetts medföra att väsentlig anknytning till Sverige föreligger.

RÅ 2003 ref. 58 Ansökan om skattelättnader för utländsk forskare har avslagits eftersom det inte visats att det inneburit betydande svårigheter att inom landet rekrytera en person med önskvärd inriktning och erforderlig kompetens för anställningen. Inte heller har förutsättningar för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL ansetts föreligga.

RÅ 2003 not. 67 Förhandsbesked. Utländska fastighetsfonder, avsedda för investeringar i fast egendom, har, på grund av främst sin placeringsinriktning, inte ansetts utgöra sådana utländska värdepappersfonder som avses i 6 kap. 10 a och 16 a §§ IL. Ett tyskt GmbH, såsom managementbolag för nämnda fastighetsfonder, och inte andelsägarna i fonderna, har därför ansetts skattskyldigt för inkomster från fastigheterna enligt 6 kap. 11 § IL.

RRK K72 1:21 SAS-flygare har ansetts skattskyldig i Sverige för inkomst som han förvärvat under tid då han varit stationerad i Alaska.

RRK K72 1:57 En person som fullgjort tjänstgöring i utlandet för SIDA:s räkning och uppburit obeskattade utlandstillägg har fått avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats.

RRK K72 1:69 Vid inflyttning till Sverige har ensamstående utländsk medborgare taxerats i Sverige som gift skattskyldig, enär han under större delen av kalenderåret ansetts ha sammanlevt med sin hustru i utlandet.

RRK K72 1:84 Dotterbolag, som lämnat räntefria lån till sina två finska moderbolag, beskattades inte för beräknad ränta såsom förtäckt utdelning. Dotterbolaget hade invänt att det ena moderbolaget utbetalade arvode till dotterbolagets verkställande direktör. Hade dotterbolaget uppburit ränta, hade denna kunnat användas till utbetalning av direktörsarvodet.

RRK K72 1:90 Svensk diplomat, vars barn under hans tjänstgöring vid svensk

beskickning utomlands vistats i Sverige för studier, har – trots sin utlandsvistelse – ansetts ha haft i beskattningshänseende hemmavarande barn.

RRK K73 1:3 Vid inkomsttaxering för visst år, då utdelningsinkomst från Malaysia upptagits till beskattning, har hinder inte ansetts föreligga att på utdelningsinkomsten samtidigt tillämpa bestämmelserna om skatteberäkning för ackumulerad inkomst och föreskrifterna om skatteavräkning enligt gällande avtal till undvikande av dubbelbeskattning, i detta fall avtalet mellan Sverige och Storbritannien.

RRK K73 1:15 En person, som med familj utflyttat till Spanien men ägde möblerad villafastighet i Sverige, har i enlighet med sin talan i målet ansetts skattskyldig här i riket endast för garantibelopp. Då den skattskyldige i enlighet med prövningsnämndens ståndpunkt väl var bosatt här i riket men inte haft beskattningsbar inkomst, innebar ett beslut om skattskyldighet här i riket endast för garantibeloppet att den skattskyldige, som inte varit taxerad till kommunal inkomstskatt, påfördes sådan taxering.

RRK K73 1:21 G hade på grund av avtal med Chefen för armén angående anställning i svensk beredskapsstyrka för FN-tjänst tjänstgjort såsom civilpolis på Cypern under tiden den 6 oktober 1969 – den 30 oktober 1970. Utom kontantlön hade G under tjänstgöringen åtnjutit förmån av fri kost och bostad. Då förmånerna ansetts utgå på grund av Gs anställning i tjänst hos svenska staten ansågs förmånernas värde rätteligen böra upptagas till beskattning såsom skattepliktig inkomst för G oavsett att hans vistelse på Cypern varat mer än ett år. G har ansetts inte berättigad till avdrag för omkostnader motsvarande förmånernas värde, för representationskostnader eller för kostnader för familjens besök på Cypern.

EMR K74 1:6 Statlig representant vid internationella civila luftfartsorganisationer (Internationel Civila Aviation Organisation – ICAO) i Montreal, Canada har med hänsyn till uppdragets art och de med uppdraget förenade avlöningsvillkoren ansetts i skattehänseende ha bibehållit sitt egentliga hemvist här i riket även under tiden för utlandsvistelsen. På grund härav och då hans inkomst från luftfartsverket under utlandstjänstgöringen inte ansetts ha utgått på grund av sådan tjänst som avses i 69 § SIL, har inkomsten i fråga ansetts utgöra för honom skattepliktig inkomst av tjänst.

RRK K75 1:18 En person som tjänstgjort såsom ambassadör i utlandet hade fått sin lön minskad med vad han uppburit i pension. Han har ansetts skattskyldig till kommunal inkomstskatt för pension.

RRK K75 1:49 Lärare från Storbritannien hade undervisat i Sverige som s.k. visiting professor. Skattebefrielse har beviljats under första året

här i riket oaktat han jämte familj stannat kvar i den svenska anställningen som lärare mer än två år.

RRK K75 1:67 Studerande vid finskt handelsinstitut hade tillfälligt varit anställd som sjukvårdsbiträde vid svenskt sjukhus. Anställningen har inte ansetts innehavd "för att erhålla praktiskt erfarenhet i anslutning till studierna" och inkomsten därav har inte undantagits från beskattning i Sverige.

EMR K76 1:2 För tillämpning av punkt 4 i slutprotokoll till artikel 8 (de s.k. praktikantbestämmelserna) i dubbelbeskattningsavtalet med Finland har uppställts krav på att anställning i Sverige ska äga rum under tillfällig vistelse här.

EMR K76 1:10 Livränta från olycksfallsverket i Finland, vilken utbetalats till en i Sverige bosatt person, har tagits till beskattning i Sverige och därvid beskattats i sin helhet.

RRK K76 1:52 En person som under beskattningsåret levt tillsammans med sin hustru, har oavsett att makarna varit bosatta utom riket medgivits avdrag för av hustrun inte utnyttjat underskott i förvärvskälla.

RRK K76 1:64 Svensk medborgare som var nyss pensionerad anlände kort före jul 1973 till sin bostad i Frankrike. Erforderligt visum samt valutatillstånd hade i förväg erhållits. Hans möbler hade i Sverige överlämnats till transportföretag för befordran till Frankrike. Hans hustru bodde kvar i makarnas bostad i Sverige. Mannen har ansetts inte ha sitt skatterättsliga hemvist i Sverige vid utgången av 1973 och därför inte beskattats för förmögenhet.

RRK K76 1:73 En i Sverige bosatt person har beskattas här för inkomst av anställning i England under kortare tid än ett år oaktat inkomsten beskattats även i England.

RRK K76 1:75 Dansk läkare som tjänstgjort i Sverige under tiden februari-september 1969 och därunder besökt familjens bostad i Köpenhamn fem gånger har ansetts inte bosatt här i riket. Hennes vistelse har inte heller ansetts stadigvarande, varför hennes taxeringar, såväl ordinarie taxering som eftertaxering, överflyttats till det för riket gemensamma taxeringsdistriktet. Därvid har bl.a. vid den ordinarie taxeringen medgivet ortsavdrag inte ansetts kunna vägras henne eftersom motsatt utgång skulle ha inneburit detsamma som om eftertaxering skett för ortsavdraget efter utgången av femårsfristen för prövning av yrkande om sådan taxering. Likväl har överflyttning av sistnämnda taxering ansetts kunna ske, då hennes yrkande om "skattelättnad" tolkats som ett i särskild ordning framställt yrkande om överflyttning av taxeringarna till det för riket gemensamma taxeringsdistriktet.

RK 1978 1:19 Länsstyrelsen har ansetts inte ha rätt att i efterhand bestämma

bevillningsavgift för utlännings medverkan i offentlig föreställning som ägt rum utan vederbörligt tillstånd och för vilken sådan avgift inte erlagts.

RK 1979 1:3 Prisreglerande åtgärder i form av retroaktiv fakturering inom internationell koncern har inte ansetts innebära obehörig vinstöverföring till utlandet. Överklagat: RR har vägrat prövningstillstånd.

RK 1979 1:11 Utflyttning från Sverige har inte i och för sig ansetts vara avflyttning eller annan sådan särskild omständighet som jämlikt 24 § 2 mom. tredje stycket KL kan medföra nedsättning av schablonintäkt av villafastighet avsedd att användas hela året.

RK 1979 1:30 Studerande vid finskt gymnasium hade under skolferier arbetat vid vårdhem i Sverige. Arbetet har ansetts haft sådant samband med studierna som utgör förutsättning för skattefrihet enligt dubbelbeskattningsavtalet med Finland.

RK 1980 1:13 Den s.k. ettårsregeln har ansetts tillämplig när den sammanlagda tiden för arbetet utomlands överstigit ett år oavsett att fråga varit om två skilda anställningar vilka var för sig inte varat ett år. Inte heller det förhållande, att under viss period två veckors arbete utomlands följts av två veckors ledighet i Sverige, har ansetts utgöra hinder mot skattebefrielse.

RK 1982 1:1 En person hade från engelsk säljare köpt varor som förvarades hos säljaren. Dessa varor har med hänsyn till reglerna om separationsrätt vid konkurs enligt engelsk rätt ansetts ha ingått i den skattskyldiges lager och har fått utnyttjas för nedskrivning enligt för varulager gällande regler.

RK 1986 1:5 Polsk gästforskare vid Stockholms universitet har beskattats i Sverige för ersättning som uppburits på grund av konsultuppdrag hos svensk statlig myndighet.

RN 1955 1:2 Förhandsbesked. Två svenska aktiebolag samt ett danskt företag hade åtagit sig att tillsammans utföra ett större entreprenadarbete på Island. Innan arbetet påbörjades inträdde som entreprenörer även tre i Sverige bosatta fysiska personer. De sex entreprenörerna bildade för reglering av förhållandena sig emellan enligt en "overenskomst" ett s.k. "intressentskab". Intressentskabet övertog entreprenaden och uppträdde därefter såsom juridisk person i förhållande till byggherren, anställda och myndigheter. Ledningen av arbetena handhades av befullmäktigat ombud. Intressentskabet har vid tillämpningen av 38 § KL ansetts vara ett utländskt bolag. Vad som skulle överföras från intressentskabet till de svenska aktiebolagen och de fysiska personerna har för dessa, oavsett om överföringen skedde i samband med bolagets upplösning, ansetts utgöra inkomst av kapital.

RN 1957 1:11 Förhandsbesked. Sökandena hade anställningar vid svenska generalkonsulatet i Hamburg. De har inte på grund av sina tjänster ansetts bosatta utomlands. Den omständigheten att de tillhörde ifrågavarande konsulat har inte ansetts föranleda att beträffande dem skulle tillämpas vad i beskattningshänseende stadgades angående här i riket bosatt person.

RN 1957 2:9 Förhandsbesked. Sökanden hade under 31 år – med undantag för ferier tillbringade här i riket – varit bosatt i det brittiska territoriet A, där han alltjämt bedrev affärsverksamhet. Han hade med hänsyn till sitt hälsotillstånd av läkare avrådts från att åtminstone på ett år framåt vistas i A. Han hade skaffat en stuga i Sverige, vilken han planerade att bebo under sin rekreationstid. Sökanden hade alltjämt kvar sin bostad och sitt hushåll med tjänstefolk i A. Han uppbar inte inkomst från här i riket bedriven förvärvskälla, utan erhöll från A månatliga belopp för sitt eget och sin familjs uppehälle. Sökanden har – därest han under de i ansökningen angivna särskilda förhållandena uppehöll sig här i riket under en tid inte överstigande tolv månader – inte ansetts vistas stadigvarande i Sverige.

RN 1958 3:7 Förhandsbesked. Utskiftning till delägare från schweiziskt bolag som var att betrakta som ett s.k. Luxemburgföretag, har ansetts vara för dessa skattepliktig intäkt enligt bestämmelserna i 38 § 1 mom. sista stycket kommunalskattelagen. Utskiftning till delägare från tre danska bolag har för dessa inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt av kapital.

RN I 1960 4:5 Förhandsbesked. Svenskt aktiebolag har ansetts berättigat till avdrag för avsättning till pensionsstiftelse för bolagets utomlands verksamma personal av främmande nationalitet under förutsättning att bolagets i det främmande landet bedrivna rörelse endast utgjorde en gren (filial) av bolagets rörelse inom Sverige och sålunda inte sådan utomlands självständigt bedriven rörelse som avsågs i 38 § 2 mom. KL.

RN I 1962 6:3 Förhandsbesked. Svenskt aktiebolag och dess likaledes svenska dotterbolag hade ett i Oslo av moderbolaget förhyrt för bolagen gemensamt avdelningskontor. Som chef för kontoret hade bolagen anställt en person i Oslo. Härjämte hade bolagen anställt viss biträdespersonal på kontoret. Chefen skulle utföra den direkta försäljningen av bolagens produkter. Moderbolaget har ansetts bedriva verksamhet med fast driftställe i Norge.

RN I 1962 6:8 Förhandsbesked. Industriföretag har medgivits avdrag för bidrag till viss upplysningskampanj i USA.

RN I 1963 6:8 Förhandsbesked. Avdrag har inte medgivits svenskt rörelsedrivande aktiebolag för kostnad för förvärv av fastighet i Spanien

lämplig både för semestervistelse och såsom utgångspunkt och stationeringsort för personal vid ackvisition av uppdrag i Spanien och näraliggande länder.

RN I 1966 4:9

Förhandsbesked. Sökanden, som innehade tjänst på svensk högskola, skulle under tiden juli-augusti vistas i USA och därvid tjänstgöra som "visiting lecturer" vid statligt universitet i Kalifornien. Med hänsyn till tiden för och ändamålet med vistelsen har han under vistelsen i USA ansetts alltjämt bosatt i Sverige. Enligt artikel XII (3) (a) i det svensk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet har han ansetts skattskyldig i Sverige för inkomsten från USA. Han har inte ansetts berättigad till avdrag för resekostnader och ökade levnadskostnader som avsåg hans hustru och barn.

RSV/FB Dt 1985:13

Förhandsbesked. Delägare i utländskt dödsbo har ansetts skattskyldig för utdelning när ett skifte av boet omfattar värdepapper, likvider för sålda aktier samt ackumulerade ränte- och utdelningsintäkter. Bestämmelserna om ackumulerad inkomst har ansetts tillämpliga.

RSV/FB Dt 1986:14

Förhandsbesked. Ersättning som utgått under tjänstledighet från anställning i bolag i Sverige har beskattats här oaktat den skattskyldige har haft hemvist i Spanien.

RSV/FB Dt 1986:15

Förhandsbesked. Ett aktiebolag, som redovisade inkomst endast på grund av delägarskap i ett rörelsedrivande handelsbolag, hade finansierat förvärvet av andelarna med bl.a. ett utlandslån. En eventuell kursvinst eller kursförlust som konstateras vid en återbetalning av utlandslånet har ansetts utgöra skattepliktig intäkt respektive avdragsgill kostnad för aktiebolaget i inkomstlaget rörelse. Under lånets löptid har bolaget ansetts ha rätt till avdrag för avsättning som görs i räkenskaperna för att täcka den förlust som med hänsyn till kursläget vid räkenskapsårets utgång kunde befaras uppkomma vid återbetalningen. Medgivet avdrag skulle återföras till beskattning påföljande beskattningsår. Bolaget har inte ansetts skyldigt att som intäkt redovisa en förväntad men inte realiserad kursvinst på lånet.

Domar från EG-domstolen

26/62	**Mål nr 26/62 – Van Gend en Loos** Vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser har s.k. direkt effekt.
6/64	**Mål nr 6/64 – Costa/ENEL** EG-rättens företräde framför nationell rätt.
19/67 och 35/70	**Mål nr 19/67 – Van der Vecht och 35/70 – Manpower** En arbetstagare som har anställts för att direkt sändas ut av arbetsgivaren för arbete i annan medlemsstat omfattas av utsändningsreglerna. Domen Manpower avser ett bemanningsföretag.
11/70	**Mål nr 11/70 – Internationale Handelsgesellschaft** EG-rättens företräde framför nationella konstitutionella regler.
8/75	**Mål nr 8/75 – Football Club d'Andlau** Vid samtidigt arbete i flera länder omfattas den anställde av lagstiftningen i bosättningslandet även om arbetet där är av liten omfattning.
76/76, 216/89 och 102/91	**Mål nr 76/76 – di Paolo, 216/89 – Reibold och 102/91 – Knoch** Definition av stadigvarande bosättning.
102/76	**Mål nr 102/76 – Perenboom** En arbetstagare som flyttat mellan olika länder kan inte åläggas att betala socialavgifter i flera medlemsstater på en och samma arbetslön.
106/77	**Mål nr 106/77 – Simmenthal** EG-rättens företräde framför senare införd nationell lagstiftning i medlemsstaterna.

280/80 **Mål nr 280/80 – Lord Bruce of Donington/ Eric Gordon Aspden**
Fråga huruvida ersättningar åt Europaparlamentets ledamöter får beskattas i medlemsstaterna.

8/81 **Mål nr 8/81 – Becker**
Direkt effekt då en medlemsstat underlåtit att implementera ett direktiv inom föreskriven tid.

276/81 **Mål nr 276/81 – Kuijpers**
Vid samtidigt arbete i bosättningslandet och andra medlemsländer ska den anställde omfattas av bosättningslandets lag även om arbetet där är av obetydlig omfattning.

14/83 **Mål nr 14/83 – von Colson**
EG-rättskonform tolkning.

101/83 **Mål nr 101/83 – Brusse**
Ett beslut om dispens enligt artikel 17 kan utfärdas med retroaktiv verkan.

270/83 **Mål nr 270/83 – Avoir fiscal**
Olika behandling enbart på grund av utländskt företags val av etableringsform i värdstaten betraktas som otillåten diskriminering.

302/84 **Mål nr 302/84 – Ten Holder**
Reglerna i förordningens (EEG) nr 1408/7 avdelning II utgör ett fullständigt system av lagvalsregler som fråntar medlemsländerna möjligheten att i strid mot dessa regler tillämpa nationell lagstiftning.

66/85 **Mål nr 66/85 – Lawrie-Blum**
Definition av begreppet arbetstagare.

81/87 **Mål nr 81/87 – Daily Mail**
Krav på tillstånd och beskattningskonsekvenser vid flyttning av ett företags verkliga ledning har inte ansetts hindra den fria etableringsrätten.

175/88 **Mål nr 175/88 – Biehl**
Bosättning under helt beskattningsår som villkor för återbetalning av skatt har ansetts diskriminerande.

2/89 **Mål nr 2/89 – Kits van Heijningen**
Villkor i den nationella lagstiftningen som uppställer krav på bosättning i arbetslandet för att den anställde ska omfattas av socialförsäkringen kan inte upprätthållas gentemot förordningen.

I samma mål fastslås även att arbete av begränsad omfattning (i detta fall 2 timmar 2 dagar/vecka) etablerar ett anställningsförhållande.

106/89 **Mål nr 106/89 – Marleasing**
EG-rättskonform tolkning.

3/90 **Mål nr 3/90 – Bernini**
Begreppet "arbetstagare" får inte ges en restriktiv tolkning.

204/90 **Mål nr 204/90 – Bachmann**
Skattesystemets "inre sammanhang" kan rättfärdiga en annars otillåten diskriminering.

112/91 **Mål nr 112/91 – Werner**
Person bosatt i en stat men verksam i en annan medlemsstat ansågs sakna fördragsrättigheter med avseende på den fria etableringsrätten i verksamhetsstaten eftersom han var medborgare i samma stat.

330/91 **Mål nr 330/91 – Commerzbank**
Diskriminering förelåg då en nationell regel gjorde åtskillnad mellan företag med olika hemvist med avseende på rätten att erhålla ränta vid återbetalning av skatt.

1/93 **Mål nr 1/93 – Halliburton**
Ett utländskt koncernbolags val av filial som etableringsform i en medlemsstat påverkade skyldigheten att erlägga stämpelskatt i den staten vid en koncernintern försäljning, vilket har ansetts diskriminerande.

279/93 **Mål nr 279/93 – Schumacker**
Begränsat skattskyldig som uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i arbetsstaten befinner sig i allmänhet i samma situation som en där bosatt person med avseende på t.ex. personliga avdrag.

425/93 **Mål nr 425/93 – Calle Grenzshop**
Vid arbete i flera medlemsländer inklusive bosättningslandet för en och samma arbetsgivare ska bosättningslandets lag tillämpas. Det är tillräckligt att "viss del" av arbetet har utförts i bosättningslandet.

80/94 **Mål nr 80/94 – Wielockx**
Skattesystemets inre sammanhang har inte kunnat upprätthållas på nationell nivå men väl på bilateral basis genom skatteavtal mellan berörda stater.

107/94 **Mål nr 107/94 – Asscher**
Särbehandling i skattehänseende mellan bosatta och icke-bosatta har inte ansetts ha något samband med avgifter avseende socialförsäkringsskydd.

283/94 m.fl. **Mål nr 283/94 m.fl. – Denkavit**
Krav i enlighet med moder- dotterbolagsdirektivet om andelsinnehav under en viss minsta tid behöver inte vara uppfyllt vid utbetalningstillfället.

18/95 **Mål nr 18/95 – Terhoeve**
Bosättning och arbete i medborgarstaten och en annan medlemsstat under året innebar att socialförsäkringsavgifterna blev högre i medborgarstaten än om bosättning och arbete endast hade skett i medborgarstaten. Otillåten diskriminering av medborgarstaten.

28/95 **Mål nr 28/95 – Leur-Bloem**
Tolkning av fusionsdirektivet på nationella transaktioner. Skatteflyktsfall ska bedömas individuellt och kunna underställas domstolsprövning. Begreppet "godtagbara kommersiella skäl" avser mer än enbart skattefördelar.

250/95 **Mål nr 250/95 – Futura och Singer**
Krav på separata räkenskaper i filial som villkor för förlustutjämning mellan åren har ansetts diskriminerande.

296/95 **Mål nr 296/95 – Man in Black**
Tolkning av vissa bestämmelser av EG-domstolen utifrån de sammanhang bestämmelserna förekommer i. Striktare tolkning p.g.a. transaktionernas skatteundandragande syfte?

118/96 **Mål nr 118/96 – Safir**
Den dåvarande svenska premieskatten har ansetts innehålla skyldigheter för svenska försäkringstagare och utländska försäkringsbolag som kunnat påverka den gränsöverskridande försäkringsmarknaden negativt.

264/96 **Mål nr 264/96 – ICI**
Begränsning av rätten till avdrag för reaförluster i nationella dotterbolag har ansetts diskriminerande då det inte fanns något direkt samband mellan sådana avdrag och beskattningen av vinster i utländska dotterbolag.

336/96 **Mål nr 336/96 – Gilly**
Dubbelbeskattning till följd av skillnader i nationella skatteuttag utgör inte diskriminering.

134/97 **Mål nr 134/97 – Victoria Film A/S**
SRN är inte att jämställa med en domstol, varför EG-domstolen saknar behörighet att svara på nämndens frågor angående tolkningen av EG-rätten.

178/97 **Mål nr 178/97 – Barry Banks m.fl.**
Fråga om arbetsstaten kan underkänna en utsänd persons status som egenföretagare enligt intyg på blankett E 101.

202/97 **Mål nr 202/97 – Fitzwilliam Executive Search Ltd**
Tolkning av utsändningsregeln i artikel 14 1a i förordning 1408/71 samt rättsverkan av intyg på blankett E101.

212/97 **Mål nr 212/97 – Centros**
I stället för att bilda ett danskt bolag med aktiekapital på 200 000 DKR bildades ett engelskt bolag med aktiekapital på 100 £. Verksamheten skulle endast bedrivas i Danmark. Danska myndigheter nekade det engelska bolaget att registrera filial i Danmark vilket ansågs vara otillåten diskriminering.

254/97 **Mål nr 254/97 – Baxter**
Dold diskriminering då en omsättningsskatt togs ut och avdrag medgavs endast för kostnader för vetenskaplig och teknisk forskning. Det innebar att utländska bolags filialer, vilka vanligen inte har sina forskningskostnader i filiallandet, diskriminerades.

307/97 **Mål nr 307/97 – Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland**
Olika behandling av utländskt företags filial jämfört med ett nationellt bolag i värdlandet innefattar otillåten diskriminering.

391/97 **Mål nr 391/97 – Gschwind**
En källstat har inte skyldighet att tillämpa ett sambeskattningssystem för där obegränsat skattskyldiga om en begränsat skattskyldig, tillsammans med sin maka, inte uppburit merparten av sin inkomst i källstaten. Makarna ansågs ha tillräckligt skatteunderlag i hemviststaten för att vid beskattningen beakta personliga förhållanden.

439/97 **Mål nr 439/97 – Sandoz**
Stämpelskatt togs ut om en skriftlig lånehandling upprättats. Vad gäller lån från annan stat togs emellertid stämpelskatt ut även om inte skriftlig lånehandling upprättats i fall låntagaren redovisat lånet i sina räkenskaper. Otillåten diskriminering enligt artikel 56.

34/98 och 169/98 **Mål nr 34/98 och 169/98 – EG-kommissionen mot republiken Frankrike**
Fråga om en avgift som tas ut av den som beskattas i Frankrike är att se som en socialavgift som omfattas av reglerna i förordning 1408/71 eller en skatt som inte omfattas.

35/98 **Mål nr 35/98 – Verkooijen**
Utdelning från bolag i annan medlemsstat än där den utdelningsberättigade var bosatt beskattades med hela beloppet som underlag. Hade utdelningen skett från ett bolag i den utdelningsberättigades stat hade en del av utdelningen undantagits från beskattning. Otillåten diskriminering.

200/98 **Mål nr 200/98 – X/Y AB och RSV**
Att vägra avdrag för koncernbidrag med skattemässig verkan från svenskt moderbolag till svenskt dotterbolag, som delvis ägs av bolag i flera medlemsstater och med vilka Sverige ingått bilaterala skatteavtal som innehåller förbud mot diskriminering har

ansetts strida mot etableringsfriheten.

251/98 **Mål nr 251/98 – Baars**
Medborgare i en medlemsstat hade bildat bolag i en annan medemsstat. Bolaget var inte etablerat i medborgarens egen stat. Medborgaren förmögenhetsbeskattades för aktieinnehavet i bolaget. Hade medborgaren innehaft aktier i ett bolag i den egna staten hade ingen förmögenhetsskatt utgått. Otillåten diskriminering.

397/98 och 410/98 **Mål nr 397/98 och 410/98 – Metallgesellschaft/Hoechst**
Dotterbolag i en medlemsstat tvingades erlägga en förtida bolagsskatt vid utdelning till moderbolag i en annan medlemsstat. Hade moderbolaget funnits i samma stat som dotterbolaget hade den förtida bolagsskatten kunnat undvikas. Otillåten diskriminering.

404/98 **Mål nr 404/98 – Josef Plum**
Företag som inte bedriver självständig verksamhet har underkänts som arbetsgivare.

141/99 **Mål nr 141/99 – AMID**
Bolag med filial i annan medlemsstat kunde inte kvitta sin vinst i bolaget mot en förlust året innan eftersom enligt bolagsstatens lagstiftning skulle den förlusten ha kvittats mot vinst i filialen det året. Enligt skatteavtal och filialstatens lagstiftning var det dock ej möjligt att kvitta filialens vinst mot förlusten i bolaget. Hade bolaget haft en ”filial” i det egna landet hade en sådan kvittning varit möjlig. Otillåten diskriminering.

150/99 **Mål nr 150/99 – Lindöpark**
Yrkande av skadestånd då svenska staten felimplementerat ett direktiv. Detta trots att den aktuella artikeln har direkt effekt.

393/99 och 394/99 **Mål nr 393/99 Hervein-Hervillier SA och 394/99 Lorthiois-Comtexbel SA**
EG-domstolen prövade om bilaga 7 till artikel 14 c b) i förordning 1408/71 strider mot romfördraget. Domstolen fann att så inte är fallet.

43/00 **Mål nr 43/00 – Andersen og Jensen**

En överföring i enlighet med fusionsdirektivet måste avse samtliga tillgångar och skulder som är hänförliga till en verksamhetsgren. Begreppet verksamhetsgren ska i första hand bedömas från en funktionell synvinkel och i andra hand från en ekonomisk synvinkel.

136/00 **Mål nr 136/00 – Danner**
En begränsning av avdragsrätten eller avdragsförbud för premier avseende utländska pensionsförsäkringar strider mot artikel 49 i EG-fördraget om inte utfallande belopp undantas från skatteplikt.

324/00 **Mål nr 324/00 – Lankhorst-Hohorst**
Tyska regler mot underkapitalisering har ansetts stå i strid med artikel 43 i EG-fördraget då de bl.a. varit generellt utformade utan att någon risk för skatteflykt visats föreligga i det enskilda fallet.

436/00 **Mål nr 436/00 – X och Y**
En rätt till uppskov med beskattningen vid underprisöverlåtelser av aktier som förutsätter att förvärvaren är ett svenskt bolag utan utländska ägarintressen anses stå i strid med både artiklarna 43 och 56 i EG-fördraget.

385/00 **Mål nr 385/00 – de Groot**
Det åligger i första hand hemviststaten att ge skattemässiga förmåner av personligt slag eftersom det är den staten som bäst kan bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga i den mån han där har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen.

58/01 **Mål nr 58/01 – van der Grinten**
Källskatt på utdelning är förbjuden enligt moder-dotterbolagsdirektivet. En skatt som tas ut på och endast reducerar värdet av ett skattetillgodohavande anses dock inte belasta de vinster som delas ut av dotterbolaget. Detta gäller även om skatten utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

169/01 **Mål nr 169/01 – Bosal Holding**
Begränsning av rätt till avdrag för kostnader vid finansiering av dotterbolag till sådana bolag som är skattskyldiga i landet strider mot etableringsfriheten. Enligt EG-domstolen saknas det ett direkt samband vid beskattningen av två självständiga skattesubjekt som moder- och dotterbolag, eftersom inkomst hos dotterbolag inte beskattas hos moderbolaget oavsett

dotterbolagets hemvist.

234/01

Mål nr 234/01 – Gerritse
Det strider mot EG-rätten att inte ge begränsat slattskyldiga personer rätt till kostnadsavdrag om begränsat skattskyldiga har en sådan rätt. Det är däremot motiverat att endast bevilja personer som uppbär huvuddelen av sina beskattningsbara inkomster avdrag av personlig art i den staten.

422/01

Mål nr 422/01 – Skandia och Ramstedt
En senareläggning av avdragsrätt medför en ekonomisk olägenhet för svenska arbetsgivare, som står i strid mot friheten att tillhandahålla tjänster, när de för sina anställda tecknat tjänstepensionsförsäkring hos ett försäkringsbolag som är etablerat i en annan medlemsstat och som därvid klassificeras som K-försäkring.

42/02

Mål nr 42/02 - Lindman
Regler som innebär att vinster på inländska lotterier är skattefria hos spelaren men skattepliktiga hos den som deltar i ett utländskt lotteri strider mot artikel 49 EG.

Sakregister

A

Ackord, 185
Ackumulerad inkomst, 202
Aktier, 324, 641
Aktieägartjänster, 232, 233
Allmän pensionsavgift, 87, 102, 107
Allmänna avdrag, 58
Amsterdamfördraget, 526
Andelshus, 288
  bostadsförmån, 289
  hyror, 288
  intäkt, 288
  reparationer och underhåll, 288
  underskott, 288
Anglo-saxisk rätt
  Common law, 659
  Equity law, 659
  Statutory law, 659
  The trust law of the Isle of Man, 668
Anstånd, 335, 645, 658
  redovisning och betala in kupongskatt, 335
Arbetsgivaravgifter, 60
Arbetslandets lag
  se lexlocilaboris-principen, 613
Armlängdsprincipen, 209, 217
Armlängdsregeln
  beskattningsårets slutenhet, 221
  bevisbördan, 214
  royalty, 216
Artist, 104
Artistföretag, 105
Arvsskatt, 649
  aktiefonder, 651
  andel i bostadsrättsförening, 639
  andelar i svenska ekonomiska föreningar, 639
  anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet, 639
anstånd, 655
arvsdeklaration, 658
befrielse, 653
befrielse från eller nedsättning av arvsskatt enligt 58 § AGL, 653
begränsad skattskyldighet, 650
bolag, 651
bostadsaktiebolag i Sverige, 651
bostadsförening, 651
bosättning, 649
boupptеckning, 655
boupptеckningsskyldighet, 655
boutredning, 657
byte av medborgarskap, 650
credit of tax-metoden, 652
det förlängda hemvistbegreppet, 650
dispensregel, 654
domicilprincipen, 648, 651
dubbelbeskattning, 651
dubbelbeskattningsavtal, 651
dygnsviloregeln, 656
exemptmetoden, 652
faktiska vistelse, 656
fast egendom, 651
folkbokföring, 656
full credit, 653
full exemption, 652
hemvistbegreppet, 649, 652
inteckningsskuld, 653
medborgarskapet, 648, 652
nationalitetsprincipen, 648
nedsättning, 653
nedsättning av skatt, 654
obegränsad skattskyldighet, 649
ordinary credit, 643, 653

rederier, 639, 649, 651
skattskyldig, 648
skattskyldighetens inträde, 648
skattskyldighetens territoriella omfattning, 648
skulder, 651
spärregler, 648
svenska aktier, 651
synnerliga skäl, 654
undanröjande av dubbelbeskattning, 651
utflyttning, 650
utflyttningsregel, 650
A-SINK, 104
arrangör, 105
artistföretag, 104
artistisk verksamhet, 104
beskattningsmyndighet, 107
idrottslig verksamhet, 105
kontrolluppgifter, 107
redovisnings- och betalningsskyldighet, 105
skatteplikt undantagna inkomster, 106
skattepliktiga inkomster, 105
skattesats, 107
skattskyldighet, 104
socialavgifter, 107
ATP, 690, 694, 702
Avgångsvederlag, 57
Avkastningsskatt, 78, 79, 666
kapitalunderlaget, 79
nedsättning, 80
Avoir fiscal, 301, 552, 742
Avräkning av utländsk skatt, 296, 361, 379, 728, 730
Avskattning, 149, 159, 321
Avstämningsbolag, 323, 330, 332, 333
Avstämningsförbehåll, 323
Avstämningskonto, 324
Avtal om betalning av socialavgifter, 628, 631, 632
Avveckling, 200, 246
Avyttring, 95, 178, 184, 304, 306, 309, 314
definitiv förlust, 184
fusion, 182
konkurs, 182
likvidation, 182
verklig förlust, 184

B

Begagnade försäkringar, 80
Begränsad skattskyldighet, 31, 84, 192, 315, 345, 639, 650
10 år från utflyttningen, 319
10-årsregeln, 318
begränsad avdragsrätt, 318
beskattning efter utflyttning, 318
fåmansföretag, 319
handelsbolag, 319
kapitalvinst, 318
ränta, 315
skattskyldighet, 318
tidpunkt för skattskyldighet, 319
utdelning, 316
Begränsat skattskyldig, 84, 283, 290, 315, 316, 317, 318, 326, 337, 535, 730, 744
Behörig myndighet, 582, 583, 595
Behörig stat, 613
Beskattning efter utflyttning, 318
10 år från utflyttningen, 319
fåmansföretag, 319
handelsbolag, 319
svenska delägarrätter, fordringsrätter, 318
tidpunkt för skattskyldighet, 319
Beskattningsmyndighet, 93, 98, 107, 112
Beskattningsort, 83, 84, 112, 207, 301, 315, 322, 347
fysisk person, 207
juridisk person, 207
Beskattningstidpunkt, 294, 301, 311
Beskickningsanställda, 630
Beskickningspersonal, 639
Bidrag/stöd, 240
Bolag, 302, 551, 747
Borgen, 259
Bosatt, 32, 33, 85, 104
bo och hemvist, 32, 33
Bostadsförmån, 289
Bostadsrätt
avgift, 284
avyttring, 285, 286, 287
fastighetsskatt, 284
förmån av utnyttjande, 285
förvaltningsutgift, 286
hyresintäkt, 286

hyresvärde, 286
inkomster p.g.a. innehav, 286
lättnadsregler, 285, 286
omklassificering, 282
privatbostad, 278, 284
reparation och underhåll, 286
skuldränta, 286
uppskovsavdrag, 286, 287
utdelning, 285
uthyrning, 282
Bosättningsintyg, 48
Bosättningsutredning, 48
Bulvanförhållande, 328
Byggentreprenad, 195
Byggnad, 730

C

Carry back, 354
Carry forward, 354, 374, 378
CFC-bolag, 131, 137, 139, 729
ask i ask, 139
Cost sharing, 237
Creditmetoden, 352, 379
Cross-border leasing, 264

D

Definition, 162, 203, 741, 742
kupongskatt, 323
Definitiv förlust, 184, 188
Deklarationsskyldighet, 103, 109, 207
fåmansföretag, 208
kontrolluppgift, 208
Delgivning, 597, 598
Diplomater, 108, 340, 346
svenska, 89, 110, 326
utländska, 110, 316, 326, 346
Direkt effekt, 541, 742
Direktiv, 148, 539, 569
Direktnedsättning
kupongskatt, 331
Diskriminering, 545, 743
dold (indirekt), 544
öppen (direkt), 544
Dispens, 77
Dokumentation, 217, 218
Domicilprincipen, 648, 649
Driftställe
fast, 203
Dubbelbeskattning, 300, 642, 653, 745
ekonomisk, 26
internationell, 26
Dödsbo, 108, 340, 346, 693
begränsat skattskyldig, 137
skattskyldigt till statlig förmögenhetsskatt, 346
svenskt dödsbo, 299
utdelning - utskiftning, 299
utländskt dödsbo, 299, 340

E

EEIG, 124, 568
beskattning, 124
civilrätt, 124
EES, 64, 75, 76, 152, 188, 196, 207, 527, 528, 559, 566
EES-avtalet, 188, 528, 728
Efterredovisning, 333, 334, 335
Efterskänkande av skatt, 354
EG, 526
s handräckningsdirektiv, 545, 574, 582, 585, 589, 592
s indrivningsdirektiv, 595, 596, 597
EG-domstolen, 529
EG-fördraget, 134, 188, 528, 544, 545, 551, 557, 560, 566, 748
EG-rättskonform tolkning, 541, 742, 743
Ekonomisk dubbelbeskattning, 26
Ekonomisk förening
andel, 112
Ekonomisk intressegemenskap, 211
olika rättssubjekt, 211
EMU, 525
Enskild tjänst, 91
Etthundraåttiotredagarsregeln (183-dagarsregeln), 86, 95, 96, 598
Ettårsregeln, 50, 52, 535
hembesöksdagar, 55
kortare avbrott, 55
oförutsedda händelser, 56

EU, 527
EU/EES-försäkringsgivare, 75
EU-anställda
  assistenter till parlamentariker, 538
  europaparlamentariker, 538
  hjälppersonal, 533
  lokalt anställda, 533
  nationella experter, 534
  särskilda rådgivare, 533
  tillfälligt anställda, 533
  tjänstemän, 532
EU-parlamentariker, 63
Europaparlamentet, 63, 529, 536, 537, 538
Europarårds- och OECD-konventionen, 581, 582, 584, 589, 592, 594, 595, 596, 597
Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)
  beskattning, 124
  civilrätt, 124
Europeiska universitetsinstitutet, 538
EU-stöd, 126
Exemptavtal, 129, 297, 317
Exemptmetoden, 191, 350, 379, 652
Expansionsfond, 202

F

Familj, 40
FAO, 120, 709
Fast driftställe, 203, 212, 697
Fast egendom, 651
Fastighet, 43, 342, 343, 346
  avyttring, 290
  beskickningsfastighet, 113
  fastighetsskatt, 279
  omklassificering, 282
  privatbostad, 277
  uthyrning, 282
  utomlands, 277
Fastighetsskatt, 281, 284, 290
  avräkning, 361
  exemptavtal, 282
  nedsättning, 281
  skattereduktion, 281, 284
Femårsregeln, 46
Filial, 131, 194
  bokföring, 195
  fiktiv hyra, 197
  inkomstberäkning, 196
  internprissättning, 198
  näringsverksamhet, 195
  registrering, 195
  överföring av inventarier, 197
Fission, 161
FN, 61, 118, 119, 120, 706
  fackorgan, 118
  sakkunniga, 119, 120
  tjänstemän, 118, 119
FN-soldater, 61
Fondbolag, 325
Fordringar, 165, 167, 190
Forskarskattenämnden, 59
FoU-arbete, 265
Fri rörlighet för arbetstagare, 546
Fri rörlighet för kapital, 564
Frihet att tillhandahålla tjänster, 561
Funktionsanalys, 221, 228
Fusion, 329
Fusionsdirektivet, 572
Fusionsvederlag, 159
Fåmansföretag, 133, 152, 208, 319
  kapitalvinst, 179
  likvidation konkurs fusion, 182
  utdelning, 183
  utländsk juridisk person, 133
Förbindelse, 81
Företag, 747
Företagsetablering, 128
Företagsetablering i Sverige, 194
Förlustregeln, 165
Förmögenhet, 342
  avdrag för skuld, 346
  skattskyldighetens omfattning, 341
Förmögenhetsbeskattning, 339, 666
Förmögenhetsskatt, 340
  avräkning, 380
  diplomater, 340
  dödsbo, 340
  fastighet, 342
  fysisk person, 346
  hyresrätt, 343
  inflyttning, 340
  juridisk person, 341, 346
  livförsäkring, 341

näringsverksamhet, 342
utflyttning, 340
värdepapper, 344
Förordningar, 539, 569
EEIG, 568
social trygghet, 569
Försäkringsrörelse, 75
Förvaltarregistrering, 324
Förvaltningsutgifter, 293, 317
Förvaringsinstitut, 325, 334

G

GD, 322, 693, 703, 705, 710
Globala metoden, 210
Grundavdrag, 108
reducerat, 108
Gränsgångare, 86, 87, 88, 89
Gränsöverskridande verksamhet, 76
Guidelines, 216
Gåvoskatt, 638, 639, 667
andra bostäder än fastigheter, 640
anstånd, 645
befrielse, 643
begränsad skattskyldighet, 639
deklaration, 638
domicilprincipen, 638
dubbelbeskattning, 642
gåvans värde, 640
hemvistbegreppet, 642
nedsättning, 643
ordinary credit, 643
skattskyldig, 638
skattskyldighetens territoriella omfattning, 638
skulder, 641
undanröja dubbelbeskattning av gåva, 643
utländsk valuta, 641
utländska aktier, 641

H

Haag-konventionen, 659
Handelsbolag, 126, 127, 319, 327
Handräckning, 579, 582, 595, 596, 597
Hemortskommun, 83, 315
Hemresor, 82, 535
Hemvistintyg, 331
Hemvistprincipen, 25

I

IBRD, 120
ICAO, 120, 700, 736
IDA, 120
IFAD, 120
IFC, 120
ILO, 120
IMF, 120
Immateriella tillgångar, 265, 266
Immunitet och privilegier
lag om, 113
IMO, 119, 120
IMO-konventionen, 119, 120, 121
Indirekt effekt, 541
Indrivning, 336, 594
Inflyttning till Sverige, 47
Informationsutbyte, 580, 583
Inkomst av anställning, 674
Internationell dubbelbeskattning, 26, 349
Internationella organ, 332
Internprissättning, 198, 208
ITU, 120

J

Jordbruksfastighet, 281
fastighetsskatt, 281
Jämförelseränta, 68

K

Kapitalförlust, 152, 156, 305, 309
definitiv förlust, 184
verklig förlust, 184
Kapitalförluster, 294, 305, 306, 308, 311, 312
Kapitalförsäkring, 72
Kapitalrabatt o.d., 312
Kapitalunderlaget, 79
Kapitalvinst, 111, 112, 152, 305, 308, 314, 318

10 år från utflyttningen, 319
alternativregel, 179
anskaffningskostnad, 179
begränsad avdragsrätt, 318
beräkning av kapitalvinst, 305
beskattning efter utflyttning, 318
fåmansföretag, 319
handelsbolag, 319
konkurs och fusion, 182
likvidation, 182
lättnadsregler, 181
tidpunkt för skattskyldighet, 319
tio-årsregeln (10-års regeln), 319
Kommissionen, 529, 552, 576, 577, 578
Kompensationsinvändningar, 255
Koncernbidrag, 188, 722, 723
Koncerngemensamma tjänster, 232
Koncerninterna tjänster, 231, 232
Kontantprincipen, 95, 294
Kontrolluppgift, 23, 55, 81, 102, 208, 296, 315, 337
begränsat skattskyldiga, 337
betalningar till och från utlandet, 337
förbindelse, 81
upphovsrätt, 208
utländska företag, 337
Konvention, 118
Konventionen om skiljedomsförfarande vid internprissättning, 577
Konvertibla skuldebrev, 308, 318
Korglån, 312
Korrigeringsregeln, 211
Kostnadsplusmetoden, 222
Krediter, 249
Kundfordringar, 166
Kupongbolag, 325, 330, 333
Kupongskatt, 206, 300, 316, 322, 323, 327, 328, 333, 334, 335, 336
anstånd, 335
avstämningsbolag, 323, 324, 325
diplomater, 326
dödsbo, 327
efterredovisning, 333, 334
europeiska intressegrupperingar, 327
handelsbolag, 327
hemvistintyg, 331
indrivning, 336
kommanditbolag, 327
kupongbolag, 325, 330, 333
rederier, 327
redovisningstidpunkt, 333
restitution, 331, 332, 336
skatteinbetalning, 335
värdepappersfonder, 325
Källskatt, 206, 322
definitiv, 323
Källstatsprincipen, 25, 540

L

Lex ASEA, 161, 163, 330
Likvidation, 329
Livförsäkring, 72, 341
utländsk, 341
Lokalanställd, 62
Lån, 67, 249, 250
utländsk valuta, 67
Lånefordringar, 168
Lättnad, 181, 330
Lättnadsregler, 667
LÖHS, 25, 582, 594, 597

M

Maastrichtfördraget, 526
Marie Curie-stipendium, 64, 620
Marknadsprismetoden, 222, 231
Marknadsvärde, 148
Medborgare, 747
Medborgarskap, 37
Metod
credit, 352
exempt, 350
matching credit, 353, 375
turordning, 372
Metoder för att undanröja dubbelbeskattning, 643
Multilaterala revisioner, 585

N

Nationalitetsprincipen, 26
Nationalsocialistisk förföljelse, 66
Nationella experter, 530, 534

Nedsättning, 80, 302, 329, 330, 331, 351, 359, 375, 376, 379, 653
Nedsättning av skatt, 654
Nettomarginalmetoden, 223, 228
Normal inkomstskatt, 172
Nyttjanderätt, 277, 343
Näringsbetingade andelar, 171
Näringsbetingat innehav, 168, 328
Näringsfastighet, 277, 279, 287, 343
  andelshus, 288
  avyttring, 290
  bostadsförmån, 289
  en eller flera näringsverksamheter, 287
  fastighetsskatt, 287
  förmånsvärde, 288
Näringsverksamhet, 106, 127, 129, 130, 131, 200, 205, 212, 327, 342
  i Sverige, 198
  i utlandet, 198
Näringsverksamheter
  en eller flera, 127
Närvaro vid skatteutredning, 585, 589

O

Obegränsad skattskyldighet, 31, 49, 89, 123, 153, 293, 340, 638, 649
  kvalificerad, 46
Obegränsat skattskyldig, 32
  fysisk person, 123
  juridisk person, 123
Obetydlig del, 173
OECD
  s modellavtal, 580, 583, 642, 643, 662
OECD-rapporter, 216
Offentlig tjänst, 91
Ombordanställda, 50
  på fartyg/luftfartyg, 50
  på utländskt fartyg, 50
Omfakturering, 270
Omkostnadsavdrag, 355, 358, 368
Omräkningstal, 281, 343
OSSE, 61
Overall-principen, 353, 365

P

Parafering, 27
Pension, 78, 91, 92, 691, 699, 709, 716, 721
Pensionssparavdrag, 58
Periodiskt understöd, 64
Person, 83, 84, 108, 117, 721, 743
Personaloptioner, 65
Preliminärskatt, 296
Presumtionsregeln, 172, 176
Primärrätt, 539
Principer
  hemvist, 25
  källstats, 25, 84
  nationalitets, 26
Prisintervall, 224
Privatbostad, 277, 278, 279, 282, 285
  avyttring, 285, 290
  fastighetsskatt, 284
  omklassificering, 282
  ränteutgift, 285
  uthyrning, 284
Privatbostadsfastighet, 277, 278, 279
Proportionalitetsprincipen, 540

R

Realisationsvinst, 717
Resevaluta, 309
Restitution, 332, 336
Revisionsrätten, 530
Riskanalys, 229
Romfördraget, 525
Royalty, 106, 204, 673
Rådet, 529, 533, 561, 576
Ränta, 293, 297, 315, 317, 730
Räntefördelning, 190, 202
Ränteinkomster, 314
Räntetillägg, 312
Ränteutgifter, 283, 290, 297, 314, 316
Rättfärdigande grunder, 545
  administrativa skäl, 545
  behålla statens skatteintäkter, 545
  diskriminerade har andra skattefördelar, 545
  effektiv skattekontroll, 545
  skattesystemets inre sammanhang, 545

Rättssubjekt, 662
rättssubjektivitet, 662
självständig rättsbildning, 663
svensk intern rätt, 670
utländsk association, 662
utländska bolag, 663

S

Sakutdelning, 174
SAS, 39, 708
Schablonavräkning, 177, 360
Sekretess, 591
Sekundärrätt, 539
Semesterersättning, 57, 708, 710
Sexmånadersregeln, 50, 51, 55, 61, 349, 535
hembesöksdagar, 55
kortare avbrott, 55
oförutsedda händelser, 56
Simultana revisioner, 584, 589, 590
SINK, 85
allmän pensionsavgift, 102
beskattningsmyndighet, 98
betalning i efterskott, 95
betalning i förskott, 95
dagpendlare, 87
gränsgångare, 86
kontrolluppgift, 102
omvandling av SINK, 103
redovisning och betalning, 101
skatteavdrag, 98
skattepliktiga inkomster, 90
skattesats, 98
skattskyldighet, 86
socialavgifter, 101
svenska diplomater, 89
utländsk arbetsgivare, 95
veckopendlare, 87
återbetalning av skatt, 102
SIPRI, 63
Sjukpenning, 57
Självständig näringsverksamhet utomlands, 128, 199
Sjömän, 93
Skadlig skattekonkurrens, 574
Skatteavtal, 60, 106, 172, 282, 320, 331, 379, 580, 591, 642
Skattebefrielse, 702, 736
Skattefria ersättningar, 67
från DDR, 67
från Österrike, 67
Skattekompensation, 68
förmån av fri skatt, 68
kostnadsersättning, 69
Skattereduktion, 58, 83, 291, 294, 372
Skattesats, 98, 107, 281, 284, 294
Skattetillgodohavande, 301, 302
Skattskyldighet
begränsad, 345
begränsad skattskyldighet, 192
KupL, 322
obegränsad, 340
Skriftlig förbindelse, 208
Skulder i utländsk valuta
beräkning av vinst/förlust, 311
kapitalrabatt o.d, 312
korglån, 312
räntetillägg, 312
Solidaritetsprincipen, 540
Spärrade tillgångar, 345
Spärrbelopp, 370
avkastningsskatt, 369
delbelopp, 369
filialunderskott, 367
underskott av kapital, 372
underskott i förvärvskällan, 370
Stadigvarande vistelse, 34
avbrott, 34
Stationerad utomlands, 531, 535
Studerande, 736, 738
Stödbrev, 261
Subject to tax, 379
Subsidiaritetsprincipen, 540
Super royalty, 267
Svenska delägarrätter, fordringsrätter, 318
Särskild A-skatt, 71
Särskild löneskatt, 24, 202
Särskilda skattekontoret, 107, 323
Särskilt grundavdrag
utländska pensioner, 78

T

Tax credit, 302
Territorialitetsprincipen, 540
Tillgänglig för lyftning, 295
Time-sharing, 287
Tio-årsregeln (10-årsregeln), 318, 319, 320
Tjänsteresa, 531
Transaktionsbaserade metoder, 222, 223
Trettiodagarsregeln, 310
Truster, 659, 661, 662, 665
  accumulation trust, 661
  beneficiaries, 660
  constructive, 661
  destinatärerna, 660
  discretionary trust, 661
  expressed trusts, 661
  familjetrust, 661
  fixed trust, 661
  implied trust, 661
  interest in possession trust, 661
  limbo trusts, 662
  nonresident trust, 662
  offshore trust, 662
  private trust, 661
  protector, 660
  resulting, 661
  statutory, 661
  the trust period, 661
  trust-deed, 660
  trustee, 660
  trustee´s legal ownership, 660
  trustegendomen, 663
  trusturkunden, 671

U

UD-anställda, 62
Underkapitalisering, 258
Underrättelseskyldighet, 594
Underskott, 142, 152, 158, 163, 294, 317, 728
  exemptavtal, 129
Unesco, 683
UNHCR, 118, 119
Uppbördsöverenskommelse, 598
Upphovsmannakonto, 202
Uppskov, 153, 155, 320, 573
Uppskovsavdrag
  bostadsrätt, 284
UPU, 120
Utbyte av aktier, 306
Utdelning, 134, 164, 170, 171, 206, 285, 293, 298, 299, 316, 317, 328, 332, 333, 697, 727, 731, 733, 746
  gränsbelopp, 179
  lättnadsregler, 181
  skattetillgodohavande, 298
Utflyttning från Sverige, 46, 307, 738
Utflyttningsregeln
  AGL, 26
Utlandstillägg, 62, 110
Utländsk
  förvaltare, 332
  honorärkonsul, 113
Utländsk försäkring
  kontrolluppgifter, 81
Utländsk juridisk person, 129, 131, 199, 206, 327
  ask i ask, 139
  begreppet, 132
  fåmansföretag, 133
  inkomstberäkning, 137
  inte ett skattesubjekt i hemstaten, 138
  skattesubjekt i hemstaten, 139
  tillskott av kapitalvinstbeskattade tillgångar, 134
  utdelade vinstmedel, 137
Utländsk källskatt, 296, 302
Utländsk livförsäkring, 341
Utländsk pension, 78
Utländsk valuta, 309, 345, 641
  trettiodagarsregeln, 310
Utländsk värdepappersfond, 194
Utländska aktier m.m., 307
Utländska bostadsföretag, 343
Utländska fordringsrätter, 308
  kapitalvinstberäkning, 308
  konvertibla skuldebrev, 308
  optionslån i utländsk valuta, 308
  resevaluta, 309
  utländsk valuta, 309

valutakursförändring, 309
valutaterminer, valutaoptioner m.m., 309
Utländska försäkringar, 63, 76, 81, 341
avkastningsskatt, 78
äldre utländska försäkringar, 77
Utländska socialförsäkringsavgifter, 81
Utländskt bolag, 129, 134
begreppet, 134
Utländskt dödsbo, 299, 327
Utländskt lotteri, 313
Utländskt skadeförsäkringsföretag, 201
Utskiftning från utlandet, 303
Uttag, 148, 149, 155
Uttagsbeskattning, 149, 150, 155, 164, 211
näringsverksamhet, 212
svensk näringsidkare, 212

V, W

Valutakursförändring, 309, 311
Verklig förlust, 184
Verksamhetsgren, 162
WHO, 120
Wien-konvention
1961 års, 114
1963 års, 115
Vinstandelslån, 250
Vinstfördelningsmetoden, 223, 225
Vinstmetoder, 222, 225
WIPO, 120
WMO, 120
Värdepappersfond, 333
Väsentlig anknytning, 36, 315, 727

Å

Ålders-, sjuk- eller efterlevandepension, 77
Åretruntbostad, 39
Återbosättning, 45
Återförsäljningsprismetoden, 222, 224
Återköp, 329

Ö

Ökade levnadskostnader, 82
Öppna koncernbidrag, 240