

Handledning för internationell beskattning 2000

Dokumentet motsvarar SKV 352 utgåva 5. Utgiven i april 2000 av Skatteverket.

Till fullständig innehållsförteckning

Handledningens uppläggning på hemsidan/upphovsrätt

Sök via sökordsregister >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Avsnittsförteckning:

Förord

1. Inledning
2. Inkomst av tjänst m.m.
3. Inkomst av näringsverksamhet
4. Inkomst av fastighet
5. Inkomst av kapital
6. Förmögenhetsbeskattning
7. Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning

8. Tolkning och tillämpningar av skatteavtal m.m.

9. EG-rätt
 10. Handräckning
 11. Socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
 12. Internationell gåvobeskattning
 13. Rättsfallssamling
- Domar från EG-domstolen
- Till fullständig innehållsförteckning

Förord

Denna Handledning för internationell beskattning beskriver vad som gäller på utlandsområdet taxeringsåret 2000. Även vissa särskilt angivna nyheter som gäller från inkomståret 2000 presenteras.

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 Skatteverkets 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 Skatteverkets webbplats på Internet, www.skatteverket.se.

Solna i april 2000

Mats Sjöstrand

Handledning för internationell beskattning 2000

Fullständig innehållsförteckning

- [Huvudsidan](#)
- [Förkortningslista](#)
- [Upphovsrätt](#)
- [Sökordsregister](#)

Sök via [sökordsregister](#) > >

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

1 [Inledning](#)

1.1 [Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning](#)

1.1.1 [Interna regler](#)

1.1.2 [Skatteavtalen](#)

1.2 [Ett skatteavtals tillkomst](#)

2 [Inkomst av tjänst m.m.](#)

2.1 [Allmänt](#)

2.1.1 [Begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig](#)

2.1.2 [Bosättningsbegreppet](#)

2.1.2.1 [Egentligt bo och hemvist](#)

2.1.2.2 [Stadigvarande vistelse](#)

2.1.2.3 [Väsentlig anknytning](#)

2.1.2.3.1 [Återbosättning](#)

2.1.2.3.2 [Femårsregeln](#)

2.1.2.4 [Tidpunkten för skattskyldighetens förändring](#)

2.1.2.5 [Inverkan av skatteavtal](#)

2.1.2.6 [Bosättningsutredning](#)

2.1.2.7 [Bosättningsintyg](#)

2.2 [Obegränsad skattskyldighet](#)

2.2.1 [Tjänsteinkomster](#)

2.2.1.1 [Sexmånaders- och ettårsregeln](#)

2.3 [Utländska forskare](#)

2.4 [Vissa övriga tjänsteinkomster](#)

2.4.1 [Förmån av räntefria eller lågförräntade lån i utländsk valuta](#)

2.4.2 [Skattekompensation](#)

2.4.2.1 [Inledning](#)

2.4.2.2 [Förmån av fri skatt](#)

2.4.2.3 [Kostnadsersättning](#)

2.4.2.4 [Särskild A-skatt](#)

2.5 [Utländska livförsäkringar](#)

2.5.1 [Livförsäkring](#)

2.5.2 [Skatterättslig indelning](#)

2.5.2.1 [Pensions- och kapitalförsäkring](#)

2.5.2.2 [Försäkringsverksamhet inom och utom landet](#)

[Utländska pensionsförsäkringar som anses som pensionsförsäkringar](#)

2.5.2.4 [Äldre utländska försäkringar](#)

2.5.2.5 [Utländsk pension av annat slag](#)

2.5.2.6 [Avkastningsskatt på utländska livförsäkringar](#)

2.5.2.7 [Kontrolluppgifter](#)

2.6 [Avdrag](#)

2.6.1 [Utländska socialavgifter](#)

2.6.2 [Särskilt grundavdrag](#)

2.6.3 Ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbelbosättning

2.6.4 Hemresor vid arbete utomlands

2.6.5 Avdrag för avgift till utländsk A-kassa

2.7 Beskattningsort

2.8 Begränsad skattskyldighet

2.9 Beskattningsort

2.10 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

2.10.1 Allmänt

2.10.2 Definitioner

2.10.3 Skattskyldighet

2.10.4 Betalningsskyldighet

2.10.5 Skattepliktiga inkomster

2.10.6 Från skatteplikt undantagna inkomster

2.10.7 Skattesats

2.10.8 Beskattningsmyndighet

2.10.9 Skatteavdrag m.m.

2.10.10 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

2.10.11 Socialavgifter

2.10.12 Allmän pensionsavgift

2.10.13 Kontrolluppgift

2.10.14 Återbetalning av skatt

2.10.15 Omvandling av SINK till preliminär skatt och vice versa

2.10.16 Övrigt

2.11 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl

2.11.1 Allmänt

2.11.2 Skattskyldighet

2.11.3 Definitioner

- 2.11.4 Redovisnings- och betalningsskyldighet
- 2.11.5 Skattepliktiga inkomster
- 2.11.6 Från skatteplikt undantagna inkomster
- 2.11.7 Skattesats
- 2.11.8 Beskattningsmyndighet
- 2.11.9 Socialavgifter
- 2.11.10 Kontrolluppgifter

2.12 Avdrag vid in- och utflyttning m.m.

2.13 Deklarationsskyldighet

2.14 Beskattning av diplomater

- 2.14.1 Beskattning av svenska diplomater
- 2.14.2 Beskattning av utländska diplomater etc.
 - 2.14.2.1 Bestämmelserna i KL och SIL
 - 2.14.2.2 Bestämmelserna i KupL
 - 2.14.2.3 Bestämmelserna i FTL och LSF
 - 2.14.2.4 Bestämmelserna i IPL
- 2.14.3 1961 års Wienkonvention
 - 2.14.3.1 Beskickningslokaler
 - 2.14.3.2 Diplomatiska företrädare etc.
- 2.14.4 1963 års Wienkonvention
 - 2.14.4.1 Fastigheter etc.
- 2.14.5 Beskattningen av konsuler etc.
- 2.14.6 Jämförelse av Wienkonventionerna och intern svensk rätt

2.15 Beskattning av representanter och anställda vid FN och dess fackorgan

- 2.15.1 Representanter och anställda vid FN
 - 2.15.1.1 FN-konventionen
 - 2.15.1.2 Avtalet med UNHCR
- 2.15.2 Representanter, anställda m.fl. vid FN:s fackorgan
 - 2.15.2.1 Fack-konventionen

2.15.2.2 IMO-konventionen

3 Inkomst av näringsverksamhet

3.1 Obegränsad skattskyldighet

3.1.1 Här i riket hemmahörande personer

3.1.2 Inkomstslaget näringsverksamhet

3.1.3 Förvärvskälleindelning

3.1.3.1 Direkt bedriven verksamhet i utlandet

3.1.3.2 Indirekt bedriven verksamhet i utlandet genom förmedling av utländsk juridisk person

3.1.4 Utländsk juridisk person

3.1.4.1 Allmänt

3.1.4.2 Utländskt bolag

3.1.4.3 Övriga utländska juridiska personer

3.1.5 Beskattningskonsekvenser vid omstruktureringsfall med utländsk anknytning

3.1.5.1 Inledning

3.1.5.2 Uttagsbeskattning

3.1.5.3 Underprislagen

3.1.5.4 Andelsbyteslagen

3.1.5.5 Koncernöverlåtelselagen

3.1.5.6 Fusionslagen

3.1.5.7 Lex ASEA

3.1.5.8 Förlustregeln

3.1.5.9 AUL

3.1.6 Fordringar

3.1.6.1 Allmänt

3.1.6.2 Kundfordringar

3.1.6.3 Lånefordringar

3.1.7 Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta

- 3.1.7.1 Allmänt
- 3.1.7.2 Skattemässig behandling av orealiserade kursvinster och kursförluster
- 3.1.8 Utdelning från utlandet
- 3.1.8.1 Allmänt
- 3.1.8.2 Skattefrihet för utdelning från utländsk juridisk person
- 3.1.9 Avyttring av aktier och andelar i utländska juridiska personer
- 3.1.10 Beskattning av utdelning och realisationsvinst på aktier i fåmansföretag m.m.
- 3.1.11 Begränsad skattefrihet för utdelning och realisationsvinst på aktier och andelar i onoterade företag
- 3.1.12 Beskattning vid konkurs, likvidation och fusion m.m.
- 3.1.13 Förlust på näringsbetingade aktier
- 3.1.14 Ackord
- 3.1.15 Koncernbidrag
- 3.1.16 Balansposter i bokföringen
- 3.1.16.1 Expansionsmedel
- 3.1.16.2 Räntefördelning
- 3.1.16.3 Återföring av fonder
- 3.1.17 Avdragsförbudet vid exempt i skatteavtal
- 3.2 Begränsad skattskyldighet**
- 3.2.1 Omfattningen av skattskyldigheten
- 3.2.2 Utländsk företagsetablering i Sverige
- 3.2.2.1 Allmänt
- 3.2.2.2 Filial
- 3.2.2.3 Avveckling av filial
- 3.2.2.4 Dotterbolag
- 3.2.3 Näringsverksamhet
- 3.2.4 Fast driftställe
- 3.2.5 Royalty m.m.
- 3.2.6 Utdelning till utlandet

3.2.7 Utskiftning till utlandet

3.3 Beskattningsort

3.4 Deklarationsskyldighet m. m

3.5 Internprissättning m.m.

3.5.1 Korrigeringsprinciper

3.5.1.1 Allmänt

3.5.1.2 Den svenska armlängdsregeln

3.5.1.3 En jämförelse med armlängdsregeln i OECD:s modellavtal

3.5.1.3

3.5.1.4 OECD-rapporter

3.5.1.5 Dokumentation

3.5.2 Tillämpning av armlängdsprincipen

3.5.2.1 Inledning

3.5.2.2 Armlängdsprincipens tillämpning

3.5.2.3 De traditionella transaktionsbaserade metoderna

3.5.2.3

3.5.2.4 Övriga metoder

3.5.3 Varor

3.5.4 Tjänster

3.5.4.1 Allmänna kommersiella tjänster

3.5.4.2 Koncerninterna tjänster

3.5.4.3 Bidrag/stöd till utländska bolag

3.5.5 Krediter

3.5.5.1 Lån

3.5.5.2 Underkapitalisering

3.5.5.3 Borgen

3.5.5.4 Stödbrev

3.5.6 Hyra och leasing

3.5.6.1 Hyra

3.5.6.2 Cross-border leasing

3.5.7 Immateriella tillgångar

3.5.8 Omfakturering

3.5.9 AB Svenska Shell

4 Inkomst av fastighet

4.1 Allmänt om innehav av bostad i utlandet

4.2 Särskilt om uttrycken fastighet i utlandet, privatbostadsfastighet och näringsfastighet

4.3 Beskattning av privatbostäder i utlandet

4.3.1 Statlig fastighetsskatt

4.3.1.1 Privatbostadsfastigheter

4.3.1.2 Bostadsrätter

4.3.2 Beskattning av uthyrningsinkomster

4.3.3 Ränteutgifter

4.3.4 Bostadsrätter

4.3.5 Bostadsrätter och liknande som inte utgör privatbostad

4.3.6 Hysesbostäder

4.4 Beskattning av näringsfastigheter i utlandet

4.4.1 Allmänt

4.4.2 Eget boende i näringsfastighet

4.4.2.1 Bostadsförmån

4.5 Beskattning vid avyttring

4.5.1 Privatbostad

4.5.2 Näringsfastighet

4.5.3 Avyttring av nyttjanderätt (time-sharing)

4.6 Begränsat skattskyldigs fastighets- och bostadsinnehav i Sverige

5 Inkomst av kapital

5.1 Obegränsad skattskyldighet

- 5.1.1 Löpande kapitalavkastning
- 5.1.1.1 Ränta
- 5.1.1.2 Utdelning från företag i utlandet
- 5.1.1.3 Beskattning av dödsbo
- 5.1.1.4 Skattetillgodohavande
- 5.1.1.5 Utskiftning från utlandet
- 5.1.2 Reavinst
- 5.1.2.1 Allmänt
- 5.1.2.2 Utländska aktier m.m.
- 5.1.2.3 Skuldebrev i utländsk valuta
- 5.1.2.4 Valutaterminer, valutaindexterminer, valutaoptioner och valutaindexoptioner
- 5.1.2.5 Utländsk valuta
- Kursvinster och kursförluster på fordringar i utländsk valuta
- Kursvinster och kursförluster på skulder i utländsk valuta
- 5.1.2.6 Andel i värdepappersfond
- 5.1.2.7 Utländskt lotteri och utländska premieobligationer
- 5.1.2.8 Ränteinkomster och ränteutgifter
- 5.1.2.9 Övrig lös egendom
- 5.1.3 Beskattningsort

- 5.2 Begränsad skattskyldighet**
- 5.2.1.1 Ränta.
- 5.2.1.2 Utdelning
- 5.2.1.3 Avdrag
- 5.2.2 Reavinst
- 5.2.2.1 Allmänt
- 5.2.2.2 Beskattning efter utflyttning - 10-årsregeln
- 5.2.2.3 Uppskov
- 5.2.3 Beskattningsort

- 5.3 Kupongskatt**

- 5.3.1 Definitioner m.m.
- 5.3.1.1 Kupongskattesystemets uppbyggnad
- 5.3.1.2 Avstämningsbolag
- 5.3.1.3 Kupongbolag
- 5.3.1.4 Värdepappersfonder
- 5.3.2 Skattskyldighet
- 5.3.2.1 Allmänt
- 5.3.2.2 Skattskyldighet för utomlands bosatta
- 5.3.2.3 Skattskyldighet för i Sverige bosatta
- 5.3.3 Skattepliktiga betalningar
- 5.3.3.1 Utdelning
- 5.3.3.2 Undantag från kupongskatteplikt
- 5.3.4 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde
- 5.3.5 Skatteavtal m.m.
- 5.3.6 Avdrag för kupongskatt m.m.
- 5.3.6.1 Skatteavdrag
- 5.3.6.2 Redovisning
- Avstämningsbolag
- Värdepappersfonder
- Kupongbolag
- Kontroll
- 5.3.6.3 Skatteinbetalning
- 5.3.6.4 Anstånd
- 5.3.6.5 Restitution m.m.
- 5.3.6.6 Dröjsmålsavgift
- 5.3.6.7 Överklagande

- 5.4** **Utländska bankkonton och fondpapper**
- 5.4.1 Utländska inlåningskonton (3 kap. 22 a § LSK)
- 5.4.2 Utländska fondpapper (3 kap. 27 a § LSK)

6 **Förmögenhetsbeskattning**

6.1 **Allmänt**

Gränsdragningen mellan obegränsat och begränsat skattskyldig

6.2

6.3 Obegränsad skattskyldighet

6.3.1 Inledning

6.3.2 Skattskyldighetens omfattning

6.3.2.1 Utländsk livförsäkring

6.3.2.2 Näringsverksamhet i utlandet

6.3.2.3 Fastighet och bostad i utlandet

6.3.2.4 Utländska värdepapper

6.3.2.5 Andel i utländskt dödsbo

6.3.2.6 Spärrade tillgångar i utlandet

6.4 Begränsad skattskyldighet

6.4.1 Skattskyldighetens omfattning

6.4.2 Avdrag

6.5 Beskattningsort

Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning

7

7.1 Allmänt

7.2 Exemptmetoden

7.3 Creditmetoden

7.4 Ensidiga regler

7.4.1 Omkostnadsavdrag

7.4.2 Avräkning

7.4.2.1 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt samt fastighetsskatt

7.4.2.2 Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel

7.5 Skatteavtal

7.5.1 Exemptmetoden

7.5.2 Creditmetoden

8 Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m.

8.1 Inledning

8.2 Skatteavtalens inkorporering med svensk rätt m.m.

8.3 OECD och dess modellavtal

8.3.1 Allmänt om OECD:s modellavtal

8.3.2 Avtalets tillämpningsområde

8.3.3 Definitioner

8.3.4 Beskattning av inkomst

- Förteckning över utbetalare av ersättning som utgår enligt tysk socialförsäkringslagstiftning

- Finska pensioner m.m. som omfattas av bestämmelserna i artikel 26 punkt 3 a) i 1996 års nordiska skatteavtal

- Beskattning av norska pensioner - tillämpning av artikel 26 punkt 4 i 1996 års nordiska skatteavtal

8.3.5 Beskattning av förmögenhet m.m.

8.3.6 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning

8.3.7 Särskilda bestämmelser

8.3.8 Slutbestämmelser

9 EG-rätt

9.1 Inledning

9.2 EU och EES

9.3 Institutionerna inom EU

9.4 Rättskällor och rättprinciper

9.4.1 Olika tjänstgöringsformer inom EU

9.4.2 Mötesdeltagare

9.4.3 Anställda

9.4.4 Nationella experter

9.4.5 Lärare vid Europaskolorna

9.4.6 Europaparlamentarikerna

9.4.7 Assistenter till europaparlamentarikerna

9.4.8 Europeiska universitetsinstitutet

9.5 EG-rättens förhållande till nationell rätt

9.6 Förhandsavgörande

9.7 EG-rätten på skatteområdet

9.8 EG-rätten på skatteområdet

9.8.1 EG-fördraget

Fri rörlighet för arbetstagare

Rätten till fri etablering

Frihet att tillhandahålla tjänster

Fri rörlighet för kapital

9.8.2 Andra rättsakter

10 Handräckning

10.1 Informationsutbyte med andra länders skatteförvaltningar

10.1.1 Allmänt

Formella förutsättningar

10.1.2

10.1.2.1 Skatte- och handräckningsavtal

10.1.2.2 Övriga internationella avtal

10.1.2.3 Intern lagstiftning

10.1.3 Behörig myndighet

10.1.4 Olika former för informationsutbyte

10.1.4.1 Enligt OECD:s modellavtal

10.1.4.2 Övriga former av informationsutbyte

10.1.5 Ärenden som ska skickas till annat land

10.1.5.1 Uppllysning på begäran

10.1.5.2 Spontana upplysningar

10.1.5.3 Automatiska upplysningar

10.1.5.4 Simultana revisioner

10.1.5.5 Närvaro vid skatteutredning i annat land

10.1.6 Ärenden som inkommer från annat land

10.1.6.1 Uppllysning på begäran

10.1.6.2 Spontana upplysningar

10.1.6.3 Automatiska upplysningar

10.1.6.4 Simultana revisioner

10.1.6.5 Närvaro av tjänsteman från annat land

10.1.7 Sekretess

10.1.8 Underrättelseskyldighet

10.2 Indrivning

10.2.1 Interna regler

10.2.2 Avtal

10.2.3 Förfarande

10.2.4 Förutsättningar för indrivning

10.2.5 Skatter som kan bli föremål för indrivning

10.2.6 Ansökan om säkerställande

10.3 Delgivning

10.3.1 Förfarande

10.4 Uppbördsöverenskommelse

10.4.1 Preliminär skatt

10.4.2 Överföring

10.4.3 Interna regler

11 Socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

11.1 Allmänt om socialavgifter

11.1.1 Bosättningsbegreppet i AFL

11.1.2 Utsänd arbetstagare

11.1.3 Gränsdragning mellan tjänsteresa och utsändning

11.2 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

11.3 Förordning (EEG) nr 1408/71 om social trygghet

11.3.1 Svensk arbetsgivare. Utsändning till annat EU-land

11.3.2 Arbetsgivare i annat EU-land. Utsändning till Sverige

11.3.3 Samtidigt arbete inom två eller flera EU-länder

- Resande eller flygande personal hos företag som bedriver verksamhet med internationella transporter

- Andra anställda än flygande och resande personal

- Verksamhet över en gemensam gräns

- Personer som är försäkrade i ett särskilt system för offentligt anställda

11.3.4 Egenföretagare (andra än sjömän)

- 11.3.5 Sjömän
- 11.3.6 Anställd i en medlemsstat och egenföretagare i en annan
- 11.3.7 Anställda på beskickningar och konsulat
- 11.3.8 EG:s hjälppersonal och nationella experter
- 11.3.8.1 Marie Curie-stipendier
- 11.3.9 Undantag (dispens) från förordningens artiklar 13-16
- 11.3.10 ATP-förbindelser inom EU-området
- 11.3.11 Omvänt likställighetsavtal
- 11.3.12 Utsändning av anställd som inte är EU-medborgare till EU-land
- 11.3.13 Förslag till ny förordning

- 11.4 Arbetsgivaravgifter när en konvention om social trygghet är tillämplig. Förordningen är inte tillämplig**
- 11.4.1 Utsändningsintyg
- 11.4.2 Tidsgränser för utsändning i de olika konventionerna
- Ej avsiktskonvention
- Avsiktskonvention
- 11.4.3 Den nordiska konventionen
- 11.4.4 Förlängning av utsändningsreglernas tillämpning
- 11.4.5 Överenskommelse med utländsk arbetsgivare om betalning av avgifter (omvänt likställighetsavtal)
- 11.4.6 ATP-förbindelse vid arbete i konventionsland
- 11.4.7 Dispens
- 11.5 Arbetsgivaravgifter enligt SAL när varken förordningen eller konvention om social trygghet är tillämpliga**
- 11.5.1 Avgiftsskyldighet till ATP
- 11.5.1.1 Undantag för inkomst av arbete utomlands åt utländsk arbetsgivare

- 11.5.1.2 Undantag för lön från främmande makts beskickning m.m.
- 11.5.1.3 Undantag för ersättning till utländska arbetstagare för arbete utomlands
- 11.5.2 Avgiftsskyldighet för andra avgifter än ålders pensionsavgift
- 11.5.2.1 Undantag för vissa utsända arbetstagare 549
- 11.5.2.2 Undantag efter överenskommelse (omvänt likställighetsavtal) med utländsk arbetsgivare
- 11.5.3 Konsekvenser när utsändningstiden ändras
- 11.6** **Egenavgifter**
- 11.6.1 Inkomster som deklarerar som inkomst av tjänst men som hänförs till inkomst av annat förvärvsarbete än anställning enligt AFL/LIP
- 11.6.1.1 Särskild A-skatt
- 11.6.2 Inkomst av näringsverksamhet i ett EU-land - bosatt och medborgare i ett annat EU-land. Förordningen är tillämplig.
- 11.6.3 Inkomst av näringsverksamhet. Förordningen är inte tillämplig.
- 11.6.3.1 Inkomst av näringsverksamhet utomlands när näringsidkaren är bosatt i Sverige
- 11.6.3.2 Inkomst av näringsverksamhet i Sverige när näringsidkaren är bosatt utomlands. Konvention är inte tillämplig
- 11.7** **Särskild inkomststoppgift - ATP och kontrolluppgift**
- 11.8** **Redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter**
- 11.9** **Avdrag för utländska egenavgifter**

- 12 **Internationell gåvobeskattning**
- 12.1 **Inledning**
- 12.2 **Skattskyldighetens territoriella omfattning**
- 12.3 **Gåvans värde**
- 12.4 **Avdrag för skulder**
- 12.5 **Dubbelbeskattning**
- 12.6 **Metoder för att undanröja dubbelbeskattning av gåva**
- 12.7 **Förfarandet för att undanröja dubbelbeskattning**
- 13 **Rättsfallssamling**
- **Domar från EG-domstolen**

Handledning för internationell beskattning 2000Förkortningslista

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till Innehållsförteckningen

| | |
|---------|---|
| ABL | Aktiebolagslag (1975:1385) |
| 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 |
| 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 (1976:125) |
| BFN | Bokföringsnämnden |
| BrL | Bostadsrättslag (1991:614) |
| CFA | Committe on Fiscal Affairs |
| 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 |
| EU | Europeiska unionen |
| Expml | Lag (1993:1537) om expensionsmedel |

| | |
|--------|--|
| FAL | Lag (1960:63) om förlustavdrag |
| FAR | Föreningen auktoriserade revisorer |
| Fhb | Förhandsbesked |
| FI | Finansinspektionen |
| FRL | Försäkringsrörelselag (1982:713) |
| FTL | Fastighetstaxeringslag (1979:1152) |
| FUL | Lag (1998:1603) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser |
| FÅAB | Fåmansaktiebolag |
| GD | Gemensamma distriktet |
| GRS | GRS Skattehandbok, Norstedts |
| GSFL | Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt |
| HBL | Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag |
| 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 |
| 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 |
| 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 |
| LSI | Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. |
| LSK | Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter |
| LÅOR | Lag (1990:655) om återföring av obeskattade reserver |
| LÖHS | Lag (1990:1052) om ömsesidig handräckning i skatteärenden |
| NFBL | Bokföringslagen (1999:1078) |
| NJA | Nytt juridiskt arkiv |
| OECD | Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling |
| OL | Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG |
| p. | punkt |
| PGI | Pensionsgrundande inkomst |
| 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 |
| SLF | Särskild löneskatt |

| | |
|-------|---|
| SLFL | Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster |
| SLPL | Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader |
| SLR | Statsslåneränta |
| SN | Skattenytt |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| SRN | Skatterättsnämnden |
| SRU | Standardiserat räkenskapsutdrag |
| SSK | Skattemyndigheten i Dalarnas län, 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 |
| VD | Verkställande direktör |
| VDL | Lag (1983:1086) om vinstdelningsskatt |
| VPC | Värdepapperscentralen |

[Till Innehållsförteckningen](#)

Handledning för internationell beskattning 2000

Sökordsregister

Till sökorden : [A](#) [B](#) [C](#) [D](#) [E](#) [F](#) [G](#) [H](#) [I](#) [J](#) [K](#) [L](#) [M](#) [N](#) [O](#) [P](#) [Q](#) [R](#) [S](#) [T](#) [U](#) [V](#) [X](#) [Y](#) [Z](#) [Å](#) [Ä](#) [Ö](#)

[Till avsnittsförteckningen >>](#) [Till fullständig innehållsförteckning >>](#)

Information

Handledningens sökordsregister är mycket omfattande med fler än tusen ord. Vi har därför valt att inte dra länkar från alla sökord. Du kan dock utnyttja registret med de tre stegen nedan. I steg **1** och **3** använder du lämpligen **Sök** i din webbläsare (tangenterna **Ctrl+F** eller Redigera/Sök) för att hitta lättare.

- 1) Leta upp ett sökord. Se vilken sida som hänvisning sker till.
- 2) Klicka i avsnittsförteckningen för att komma till önskat avsnitt.
- 3) Gå till sökordets placering i dokumentet.

Exempel: Sök upp ordet "Andelshus" i sökordsförteckningen. Hänvisning sker till sidan 265. Gå till avsnittsförteckningen. Där ser du att ordet finns i dokument 4 - "Inkomst av fastighet" (sidorna 259-268). Klicka på rubriken. I det dokumentet använder du sökrutan (Ctrl+F) för att komma direkt till ordet "Andelshus".

| Avsnittsförteckning: | Motsvarar sidorna : | | Motsvarar sidorna : |
|---|---------------------|--|---------------------|
| 1. Inledning | 23 - 28 | 6. Förmögenhetsbeskattning | 319 - 326 |
| 2. Inkomst av tjänst m. m. | 29 - 110 | 7. Metoder för att undvika internationell beskattning | 327 - 354 |
| Avsnitt 2.1 - 2.4.2.4 | 29 - 55 | 8. Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m. | 355 - 458 |
| Avsnitt 2.5 - 2.10.16 | 56 - 90 | Avsnitt 8.1 - 8.3.3 | 355 - 391 |
| Avsnitt 2.11 - 2.15.2.2 | 90 - 110 | Avsnitt 8.3.4 - 8.3.4 | 392 - 438 |
| 3. Inkomst av näringsverksamhet | 111 - 258 | Avsnitt 8.3.5 - 8.3.8 | 439 - 458 |
| Avsnitt 3.1 - 3.1.5.9 | 111 - 149 | 9. EG-rätt | 459 - 500 |
| Avsnitt 3.1.6 - 3.1.7.2 | 150 - 153 | 10. Bokföring av moms m. m. | 501 - 522 |
| Avsnitt 3.1.8 - 3.1.17 | 154 - 174 | 11. Socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster | 523 - 554 |
| Avsnitt 3.2 - 3.2.7 | 175 - 192 | 12. Internationell gåvobeskattning | 555 - 564 |
| Avsnitt 3.3 - 3.5.4.3 | 193 - 239 | 13. Rättsfallssamling RÅ 1911 ref. 42 - RÅ 1982 Aa 103 | 565 - 634 |
| Avsnitt 3.5.5 - 3.5.9 | 240 - 258 | RÅ 1982 Aa 108 - RSV/FB Dt 1986:15 | 565 - 601 |
| 4. Inkomst av fastighet | 259 - 268 | Domar från EG-domstolen | 601 - 634 |
| 5. Inkomst av kapital | 269 - 318 | | 633 - 636 |
| Avsnitt 5.1 - 5.2.3 | 269 - 300 | | |
| Avsnitt 5.3 - 5.4.2 | 300 - 318 | | |

Till fullständig
innehållsförteckning

Till sökorden : [A](#) [B](#) [C](#) [D](#) [E](#) [F](#) [G](#) [H](#) [I](#) [J](#) [K](#) [L](#) [M](#) [N](#) [O](#) [P](#) [Q](#) [R](#) [S](#) [T](#) [U](#) [V](#) [X](#) [Y](#) [Z](#) [Å](#) [Ä](#) [Ö](#)

Ackord 168 ff
Ackumulerad inkomst 187
Ackumulerat underskott 114
Administrativ praxis 43, 455, 502
A-kassa, ersättning 79 f, 99, 525
A-kasseavgift 71
Aktieavyttring, vid utflyttning 296 ff
Aktiebok 302, 303
Aktieindex 283
Aktieoptioner 283, 296 f
Aktier
- kapitalplacering 114, 166
- lager 154, 160
- näringsbetingade 114, 152, 155, 163, 165 ff
- reavinst 280 ff
- utbyte av 282
- utdelning 154 ff, 161, 274, 306 ff
- utdelning vid omstrukturering 308
Aktieägartjänster 216 f
Aktiv näringsverksamhet 114, 552
Allmän
- investeringsfond 173
- investeringsreserv 173
- pensionsavgift 75 ff, 88, 524
Allmänna
- avdrag 29, 48, 95
Alternativ exempt 329 f, 346
Ambulatorisk tolkningsprincip 375
Amsterdamfördraget 460
Andel
- svensk ekonomisk förening 176, 294
Andelsbyte 130, 134 ff, 138
Andelsbyteslagen 134 ff
Andelshus 265
- avdragsrätt 265
- bostadsförmån 265
Andrahandsjusteringar 400
Ankomst 41, 542
Ankomstdag 82
Anläggningstillgång 150, 224
Annan inkomst 438 f
Anstånd
- med att erlægga gåvoskatt 563
- redovisning och betalning av kupongskatt 314
Anställning 43 ff
Anställningsintervju, resa 53
Arbetsmarkedsbidrag 69
Arbetsgivaravgifter 75 ff, 87 f, 523 ff
Arbetsgivare 523

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) > >

Lager 142, 145
Lagvalsregler 530
Leasing 409
Letter of comfort etc. 243
Lex ASEA 146, 308
Lex loci laboris 530
Likartad beskattning 120
Likvidation 164, 294, 307
Livförsäkring 60 ff, 321
Logi 78, 82 f, 88, 93, 471
Lokalanställd 52, 111, 467, 536
Lotterivinst 292
LSI
- arrangör 92
- artist 91
- artistföretag 92
- artistisk verksamhet 91
- beskattningsmyndighet 94
- betalningsskyldighet 92
- definitioner 91
- idrottslig verksamhet 92
- kontrolluppgift 94 f
- PGI 94 f
- redovisningsskyldighet 92
- skattepliktig inkomst 92
- skattesats 94
- skattskyldighet 90
- socialavgifter 94
- undantag från skattskyldighet 93
Luftfartyg 44, 364, 397, 414
Lån
- i utländsk valuta 285 ff
- koncerninternt 233 ff
- lågförräntat 55 f
- räntefritt 55 f, 236 f
Lånefordring 152
Lättnad 162, 308
Lön
- tillgänglig för lyftning 81
Löpande beskattning 125, 275

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) > >

Maastrichtfördraget 459 f
Management fee 215
Marie Curie-stipendium 54, 537
Marinattaché 52, 98
Marknadsföringsbidrag 223 ff

Arbetskadeförsäkring 523, 541, 548
Arbetstagare
- utsänd 527, 531
Arméattaché 52, 98
Armlängdsprincipen/arm´s length principle 195, 395
Armlängdsregeln 196
- allmänt 196
- beskattningsårets slutenhet 207, 254
- bevisböda 199
- beviskrav 198, 201
- ekonomisk intressegemenskap 196 f
- näringsverksamhet 197
- olika rättssubjekt 197
- royaltyersättningar 197
- svensk näringsidkare 197
- särskild försiktighet 198
Arrangör 92
Artist 91, 421 ff
Artistbolag 422
Artistföretag 92
Artistisk verksamhet 91
A-skattsedel 524
Association 112, 119
ATP
- förbindelse 538
Auktoriserad förvaltare 312
Avbrott 31
- tillfälligt 30 f
Avdrag
- för kostnader 191
- för kupongskatt 307, 311
Avdragsförbud 174
Avkastning på kapitaltillgångar 113, 269
Avkastningsskatt 65 ff, 269, 349
Avoir fiscal 277
Avresedag 40
Avräkning
- utländsk skatt 273, 377 ff
Avsiktskonventioner 539, 542
Avskattning 131, 143, 299
Avstämningsbolag 301 ff
Avstämningsförbehåll 301
Avstämningskonto 302
Avstämningsregister 315
Avtalsslutande stat 353 f
Avyttring 279, 281, 286
- aktier m.m. 282
- nyttjanderätt 268
- näringsfastighet 267 f
- privatbostad 266 f
- time-sharing 268
- utländsk valuta 285 f

Marknadsnotering 147
Marknadsprismetoden 209, 214, 245
Marknadsränta 55 f
Marknadsvärde 130
Matching
- credit 331, 348
- exempt 330
Medborgare 32 f, 364, 367, 443
Medborgarskap 33, 364, 367, 443
Medgivande 68, 303, 316
Metod
- alternativ exempt 329 f, 346
- avräkning 143, 327, 335
- credit of tax 330 ff, 335 ff, 353, 441 f
- exempt 327 ff, 352 f, 441 f
- matching credit 331, 348
- matching exempt 330
- omvänd credit 330 f
- ordinary credit 330, 561
- undantagande 327 ff, 352 f
Metodartikeln 441 f
Minderåriga barn 35 f
Moder-dotterbolagsdirektivet 159, 402
Montörregeln 82, 417 ff
Mötesdeltagare 464

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Nationalitetsprincipen 24, 381
Nationalsocialistisk förföljelse 54
Nationella experter 467, 536
Nedsättning av
- gåvoskatt 561, 563
- källskatt 273, 403
Nettomarginalmetoden 208 f
Nordiska konventionen 543
Normal inkomstskatt 156
NT-blanketter 87, 520
Näringsbetingade aktier 114, 154, 155, 165
Näringsfastighet 259 ff, 264 ff, 267
Näringsverksamhet 36 f
- aktiv 114
- naturlig anknytning 115
- passiv 114
Närståendekrets 127 f
- sammanläggning 128

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Obegränsad skattskyldighet 29, 111, 269, 319, 556
Oberoende representant 385
Obetydlig del 156, 159

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Bareboat 398
Base-bolag 361
Befrielse från gåvoskatt 561
Begagnad försäkring 67
Begränsad skattskyldighet 29, 72, 175, 268, 294, 325, 556
Behörig
- institution 530, 535
- myndighet 364, 367, 453, 504, 516
Beneficial owner 402 f, 406, 411
Beräkning, skatteavdrag 44 f, 46 f
Beskattning
- internationell 23
Beskattningsmyndighet 84, 94
Beskattningsort 29, 71, 72, 193, 293, 300, 326
Beskattningstidpunkt
- kapital 277, 291
Beskattningsår 270, 277, 290
Beskickning 536
Beskickningslokal 102
Beskickningspersonal 76 f, 90 f, 97 ff, 380
Betalingsskyldighet 73, 92
Bevisbörderegeln 40
Beviskrav 45, 198, 201, 238
Bidrag/stöd 223 ff
Bidragsmetoden 208
Biljettintäkter 92, 347
Bistånd 46, 52, 83, 98
Bokföringsmässiga grunder 150, 153
Bolag 364
- byte av hemvist 111, 132
- utländskt 119
Bo och hemvist 30
- varaktigt 33 f
Borgen 151, 240 ff
Borgenärsbyte 286, 289
Bosatt utomlands 73, 91
Bostad 34 f
Bostadsaktiebolag 261, 266 f
Bostadsförening 261, 266 f
Bostadsrätt 261, 263, 413
Bostadsrättsförening 261, 266 f
Bosättning 29 ff, 527
Bosättningsbegreppet 29, 39, 304, 319, 527
Bosättningsintyg 34, 41
Bosättningstillstånd 42
Bosättningsutredning 41
Branch profit tax 404
Brevlådeföretag 251
Bulvanförhållande 306
Byggnad 413

Oceanfart 44
OECD 356 ff
- arbetsgrupper 357 f
- modellavtal 25, 356, 359 ff
- projektgrupper 358
- rapporter 201, 360 f, 370, 374, 390, 399, 400, 407, 409
Offentligt anställda 530, 534
Offentlig tjänst 43, 78, 79, 435 f
Offshore-verksamhet 121
Oförutsedd händelse 48, 531
Ombordanställning 44, 419
Omfakturering 251
Omkostnadsavdrag 273, 327, 332 ff
Omstrukturering av företag 129 ff
Omsättning av lån 290
Omsättningsfastighet 189
Omsättningstillgång 150
Omvänd credit 330 f
Omvänt likställighetsavtal 525, 538, 544, 546, 549, 550
Optionslån 274, 281, 284, 292
Ordinary credit 330
OSSE 51
Overall-principen 330, 341, 441 f

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Parafering 26
Passiv näringsverksamhet 114, 552
Pension
- skatteavtal 423 f
Pensionsförsäkring 62, 64
- utländska försäkringar 64 ff, 321
Pensionsförsäkringspremie 49
Pensionssparkonto 49, 79, 269
Per country-principen 330
Per diem 51
Periodiseringfond 173
Periodiskt understöd 53
Per item-principen 330, 351, 354, 441
Permanentbostad 34 f
Personaloption 54
Person, definition 364 f
Personskadeskydd 79
P-försäkring 49, 62
PGI 75, 95, 523 f, 540, 545
Plats för affärsverksamhet 385 f
Praktikant 437
Précompte mobilier 278
Preliminärskatt 272
Premie
- pensionsförsäkring 49
Premieobligationer 292, 342

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Captive-verksamhet 125
Carry back 332
Carry forward 332, 347, 355
Central värdepappersförvarare 301
Centrum för levnadsintressena 378, 560
CFC-lagstiftning 125, 357
Chaufför 52, 98
Clearingorganisationer 176, 301
Conduit-bolag 361
Container 390, 398, 410, 414
Cost sharing 215, 220, 249
Credit of tax-metoden 327, 330 ff, 353, 441
Cross-border leasing 246

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Dagpendlare 75

DDR 55

Definitioner

- kupongskatt 301
- LSI 91
- OECD:s modellavtal 364 ff, 376 ff, 381 ff
- SINK 73
- Sverige 23

Definitiv förlust 152, 166

Deklarationsskyldighet 29, 45, 47, 97, 193

Delgivning 519 f

Depåkostnad 270

Diplomat 95, 97 ff

- svensk 76 f, 95, 97 ff, 304 f, 321
- utländsk 76 f, 98 ff, 294 f, 305, 325, 456

Derivat 284

Direkt effekt 475

Direktiv 474 f, se även Rådskdirektiv

Diskriminering 363, 442 ff, 478 ff

Dispens

- FoU-arbete utomlands 167
- undantag från Rådskförelundning 1408/71 537

Domicil 378

Domicilförelundning 251

Domicilprincipen 23

Driftställe

- fast 187 ff, 445

Dubbelbeskattning

- avtal för undvikande av 25
- ekonomisk 24 f
- gåva 559
- internationell 24
- metoder för att undvika 327 ff, 441 f, 561 ff

Dubbel bosättning 70 f, 114, 380, 471

Dygnsvila 30, 31, 74

Premieskatt 489

Presumptionsregeln 155 ff

Primäretablering 484

Primärrätt 473

Principer

- hemvist 23
- källstats 23
- nationalitets 23

Prisintervall 210

Privatbostadsfastighet 259 ff, 326

- uthyrning av 261 f

Proceduravtal 43, 45 f

Profit split method 207 f, 248

Progressionsuppräknung 328 ff, 337, 346, 442

Proportionalitetsprincipen 474

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Ratifikation 26

Realisationsförelundning 267, 269

Realisationsvinst 282 ff, 412 ff

Rederi och luftfartsförelundning 397 ff

Registrering 111, 177, 302, 493

Regressrätt 242

Reklamintäkter 93

Representant

- beroende 385, 391
- oberoende 385

Resa

- anställningsintervju 53

Resande och flygande personal 532 f

Resekostnadsersättning 83, 471

Resevaluta 288

Restvärdeometoden 208

Restitution 193, 310, 315

Risicanalys 212 f

Romförelundning 459

Royalty 93, 190, 193, 197, 248, 408 ff

Rådets förelundningar

- EEIG 493
- nr 1408/71 493, 526
- nr 574/72 493, 526

Rådskdirektiv

- fusion 495
- förslag europabolag 500
- förslag förelundningutjämnung inom koncerner 500
- förslag ränta och royalty 499
- förslag sparande 498 f
- handräckning 497
- indrivning 497, 518
- moder-dotterbolag 494

Ränta 274, 405 ff

Räntefördelning 173, 186

Räntetillägg 291

- Dödsbo 95 f, 275
- delägare 275
- skattskyldighet, förmögenhetsskatt 325
- skattskyldighet, kupongskatt 305
- taxering för senare år än dödsåret 275
- utländskt 276

[Till sidans början/avsnittsförteckning >>](#)

- EEIG 112, 173, 493
- EES-avtalet 461, 528, 530
- Eftergift av gåvoskatt 561 f
- Efterredovisning 312, 313, 314
- Efterskottsbetalning 85
- Efterskänkande av skatt 25
- EG-domstolen 463
- Egenavgift 550 ff
- Egenföretagare 534
- Egentligt bo och hemvist 30
- EG-rätt 459 ff
- EG-rättskonform tolkning 476
- Ej avsiktskonvention 539 f
- Ekonomisk dubbelbeskattning 24 f
- Ekonomisk intressegemenskap 171, 196 f
- Ekonomiskt engagemang 36 f
- Enskild tjänst 78, 431 ff
- Entreprenader 189
- Entschädigung 54
- Ersättning
 - för resor 53, 78, 81, 82 f, 93, 471 f
 - till smittbärare 79
- Ersättningsfond 173
- Establishments 251
- Ettårsregeln 43 ff, 299, 467, 469 f, 472,
- EU-anställda 463 ff
 - assistenter till parlamentariker 472 f
 - europaparlamentariker 471 f
 - hjälppersonal 467
 - lokalt anställda 467
 - mötesdeltagare 464
 - nationella experter 467 f
 - Staff Regulations 465
 - särskilda rådgivare 467
 - tillfälligt anställda 467
 - tillfälligt uppdrag 464 f
 - tjänstemän 465 f
- EU-bidrag 112
- Euro 285
- Europaskolorna, lärare vid 470
- Europeiska
 - unionen 459 f
 - universitetsinstitutet 473
- Exemptavtal 116, 174, 274
- Exemptmetoden 327, 352, 441

- Rörelseinkomst 394 ff
- Röstmajoritet 135
- Röstvärden 37

[Till sidans början/avsnittsförteckning >>](#)

- SAS 398
- Schablonavdrag 550
- Schabloner
 - avräkning 160, 336, 341
 - nedskrivning av fordringar 150 f
- Sekundäretablering 63, 484
- Sekundärrätt 473
- Semesterbostad 34 f
- Semesterersättning 48 f
- Service fee 215
- Sexmånadersregeln 43 ff, 299, 467, 469, 472
- SICAV-bolag 282, 298 f
- SIDA 46
- SINK 73 ff, 482
 - allmän pensionsavgift 88
 - beskattningsmyndighet 84 f
 - beslut 84 f
 - betalningsskyldighet 77, 87
 - definitioner 73
 - ej skattepliktiga inkomster 81 ff
 - gränsgångare 74 ff
 - kontrolluppgift 88
 - omvandling av 90
 - redovisning 87
 - sjöinkomst 80
 - skatteavdrag 86 f
 - skattepliktiga inkomster 77 ff
 - skattesats 84
 - skattskyldighet 73 ff
 - socialavgifter 87 f
 - svenska diplomater 76 f
 - återbetalning av skatt 89
- SIPRI 52
- Sjukdom 34, 48, 76, 418
- Sjukpenning 49, 79, 424, 525
- Självdeklaration 45, 76, 97, 193, 538, 551
- Självständig näringsverksamhet
 - i utlandet 115, 184, 264
 - yrkesutövning 416 ff
- Sjöfart 44, 397 ff
- Sjöinkomst 80, 84
- Sjöman 417, 419, 534
- Skatt
 - omvandling av 90
- Skattebefrielse 43 ff, 51, 101, 102, 104, 309, 472
- Skatteflykt 355
- Skattekonkurrens 497 f

Expansionsmedel 172, 186, 235, 352
Extra-territoriell beskattning 404

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Familj 32, 35 f
FAO 108
Fartyg 43, 92, 364 ff, 397 ff, 439 f
530, 534 f
Fast driftställe 185, 187 ff, 197, 385 ff, 419, 445
Fast egendom 37 f, 392 ff
Fastighet 259 ff
- beskickningslokal 102
- närings- 259 ff, 264 ff, 267
- privatbostad 259 ff
Fastighetsskatt 260
Femårsregeln 40
Filial 116, 176 ff, 385 f, 532
Finansiella instrument 296
Fission 143, 308
Flagglandets lagstiftning 530
Flygattaché 52, 98
Flyttningsbetyg 42
Flyttningsbevis 42
FN
- fackorgan 107 f
- konvention 107
- soldat 51
Folkbokföring 39 ff
Folkpension 79, 435
Fondbolag 303
Fonder 142, 145, 173
- återföring 173
Fordran i utländsk valuta 173, 274, 283, 289 ff
Formella kriterier 111
Forskare 50
Forskarskattenämnden 50
FoU-arbete 168, 247
Framtida utgifter 150
Fri rörlighet
- arbetstagare 479 ff
- etablering 482 ff
- kapital 490 ff
- tjänster 489 f
Fri skatt 57
Fritidsbostad 35
Fritt yrke 416 ff
F-skattsedel med villkor 545
Full credit 330
Full exempt 327 f
Funktionsanalys 206, 212
Fusion 140, 164, 294, 307
Fusionsdirektivet 129, 138, 140, 495

Skattereduktion 49, 270, 296, 345
Skattesats 66, 72, 81, 84, 94, 270, 300
Skattetillgodohavande 277
Skatteutjämningsreserv 173
Skattsedel 545
Skattskyldighet
- begränsad 29, 175, 268, 294, 325, 556
- för gåva 556
- KupL 101, 300 ff
- LSI 90 ff
- obegränsad 29, 111, 269, 319, 556
- SINK 73 ff
Skenbosättning 32, 33
Skepp 364, 414
Skogsvårdsavgift 270
Skolavgift 52, 469
Skrivbiträde 52, 98
Skuldebrev 283 ff
Skulder 559
Socialavgifter 523 ff
- nordiska 69
- socialförsäkringskonvention 538 ff
- utländska 69
Socialförsäkringsavgifter 109
Solidaritetsprincipen 474
Split rate 277
Sportutövare 421 ff
Stadigvarande
- anordning 413, 416, 447
- bostad 378
- plats 385 ff
- vistelse 30 f
Statlig
- arbetsgivare 549
- fastighetsskatt 101, 260 f, 335 ff, 341, 343, 345
Statslåneränta 154
Stipendium 54
Strejk 48
Strukturregeln 134, 136
Studerande 437
Studier 30, 32, 34
Studiestöd 80
Styrelsearvode 78, 420 f
Styrelseledamot 78, 83, 88, 111
Styrelseuppdrag 39, 420 f
Stödbrev 243 ff
Subject to tax 397
Subpart F-lagstiftning 361 f, 404 f
Subsidiaritetsprincipen 474
Substance over form 361 f, 420
Super royalty 248
Särskild
- A-skatt 60, 551
- betydelse i skattehänseende 234, 241
- försiktighet 198

Fusionslagen 140 f
Fusionsvederlag 142
Fåmansföretag 122, 134, 136, 161, 193, 297, 299
Förbindelse 68, 316
Föreläggande 317
Föreståndare 179
Företag i en avtalslutande stat 364 ff
Företagsetablering
- Sverige 176
- i utlandet 115 ff
Förhandsavgörande 476
Förhöjt skatteavdrag 84
Förlust
- definitiv 166
- näringsbetingade aktier 165
- verklig 166
Förlustregeln 147
Förlängning av utsändningstid 531
Förmögenhet 439
- avdrag för skuld 326
- i avtal 362, 439 ff
- skattepliktig 321
Förmögenhetsskatt 319 ff, 362
- avräkning av 354
- diplomater 321, 325
- fastighet 322, 326
- hyresrätt 323
- inflyttning 320
- i utlandet bosatta personer 325
- näringsverksamhet 322
- omkostnadsavdrag 327, 332 ff
- OTC-aktier 323
- utflyttning 320
- utländsk försäkring 321
- utländsk juridisk person 321, 325
- utländskt dödsbo 319 f, 324, 325
Förmögenhetstaxering
- utländskt dödsbo 319 f, 324, 325
Förmögenhetsvärdering 322, 323, 324
Förordningar 473, se även Rådets förordningar
Försiktighetsprincip 198
Förskottsbetalning 78, 81, 190
Försvarsattaché 52, 98
Försäkringskassa 49, 74, 79, 85, 527, 530 f, 535 ff, 549
Försäkringsrörelse 62
Försäljningsintäkt
- bostadsrätt 266 f
- nyttjanderätt 268
- näringsfastighet 267
- privatbostad 266 f
- time-sharing 268
Förvaltare 315
Förvaltarregistrering 302
Förvaltningsföretag 159, 163
- förteckning 301
- inkomstskatt för utomlands bosatta, se SINK
- inkomstskatt för utomlands bosatta artister, se LSI
- inkomstuppgift 552
- löneskatt 202, 524 f, 528, 547, 550 ff
Särskilt grundavdrag 96
Särskilda skattekontoret 300
Säte 112, 193, 532 ff
Tax credit 275, 278
Terminer 283, 284, 296
Territoriell utvidgning 404
Tidrymd 33
Tillfälligt
- arbete 50, 70, 523
- avbrott 30 f
- vinstkonto 173
- uppdrag 464
Tillgång 415
Tillgänglig för lyftning 271, 309
Tillämpningsområde, avtals
- personkrets 360 ff
- skatter 362 ff
Time
- charter 398
- sharing 264, 268, 323
Tioårsregeln 296
Tjänsteexport 43
Tjänstepensionsförsäkring 79
Tjänsteresa 464
Tjänstledighet 38 f, 76
Tolk 52, 98
Tolkning av avtal 355 ff
Tolv månadersperiod 31, 43 f, 47, 59, 74, 82, 390, 418 f, 520
Traktamente 51
Transactional net margin method 208
Transaktionsbaserade metoder 207 ff
Transit 82
Treaty shopping 361
Tredjelandsmedborgare 539
Trettiodagarsregeln 287
Trygdeavgift 69
Underkapitalisering 240, 400, 404
Underprislagen 133 f
Underskott 142, 146
- fastighet i utlandet 265, 266 f
- i kapital 270, 296
- självständigt bedriven verksamhet i

Förvaltningskostnader 221, 270, 276, 295
Förvaringsinstitut 304, 310, 312, 315
Förvärvskälla
- indelning av 114 f
- underskott 114 ff

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Gatumusikant 93
Gemensamt kommunalt ändamål 72, 277, 300, 326
Genomsnittsmetoden 290, 303
Globala metoden 195
Grundavdrag 29, 95, 270
- reducerat 96
- särskilt 96
Gränsgångare 74 ff, 420
Gränsoverskridande verksamhet 63, 68
Guidelines 202
Gåva 555 ff
Gåvans värde 557 ff
Gåvobesättning 555 ff
Gåvodeklaration 555
Gäldenärsbyte 287, 290

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Handelsbolag 99, 381
Handelsbolagsbesättning 124
Handräckning 501 ff
Helhetsbedömning 238
Hembesöksdagar 47
Hemortskommun 72
Hemresa 71, 469
Hemresekostnad 469
Hemvist 378 ff
Hemvistintyg 310
Hemvistprincipen 23, 397
Hjälppersonal 467, 536
Huvudsakligt arbete 534
Hypotetisk skatt 57
Hyresfastighet 38
Hälsoskäl 32, 34
Högskola 51

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

IBRD 108
ICAO 108
IDA 108
Idrottslig verksamhet 92

utlandet 115 f
Undertecknande 26
UNESCO 108
UNHCR 107
Unitary taxation 195
Universitet 51, 107 ff, 473
Uppbördsöverenskommelse 519 ff
Uppdragstagare 548
Uppehållstillstånd 41 f
Uppgiftsskyldighet 272, 509
Upphovsmannakonto 187
Upphörande, avtals 457
Upplåtelse 190, 247 ff
Utbyte av upplysningar 454 f, 501 ff
Utdelning
- definition 306, 403 ff
Utflyttning från Sverige 40 ff, 95 f, 137, 271, 282, 299, 414
Utflyttningsregeln
- AGL 24
Uthyrd
- arbetskraft 419 f
Uthyrning
- bostadsrätt 261
- hyresrätt 263 f
- privatbostadsfastighet 262 f
Utlandsstationerad 52, 98
Utlandstillägg 52, 98
Utländska aktier
- värdering av gåva 558 f
Utländsk arbetsgivare 525
Utländska företag
- bankföretag 176
Utländska socialavgifter 69
Utländsk
- förvaltare 303
- juridisk person 119
Utländskt bolag 119 ff, 175
- likställt skattesubjekt 122
Utländskt dödsbo 276 ff
- beskattning av delägare 275 ff, 305
- förmögenhetstaxering 319 f, 324, 325
Utländsk valuta
- skuldebrev 283 f
- värdering av gåva 558
Utländskt skadeförsäkringsföretag 186, 193
Utrikesförvaltning 52, 98
Utskiftning
- från aktiebolag 279 f, 294
- från utlandet 279 f
Utsänd 527 f, 531 ff, 538 ff, 548 f
Utsändningsintyg 539
Uttag 130
Uttagsbesättning 111, 130, 137, 185, 197
Utvandring 39

Idrottsman 91
Idrottsutövare 421 ff
IFAD 108
IFC 108
ILO 108
IMF 108
Immateriella tillgångar 213, 247 ff
IMO-konventionen 108 f
Indirekta skatter 363, 478
Indirekt effekt 476
Indrivning 329, 515 ff, se även Rådsdirektiv
Inflyttning till Sverige 81, 95, 271, 295
Informationsutbyte 454 f, 501 ff
Inkomst av
- annat förvärvsarbete 525
- anställning 525
- enskild tjänst 417 ff
- fast egendom 392 f
- offentlig tjänst 43, 78, 79, 435 f
- realisationsvinst 412 ff
- royalty 408 ff
- ränta 405 ff
- rörelse 394 ff
- självständig yrkesutövning 416 ff
- sjöfart och luftfart 397 ff
- styrelseuppdrag 420 f
- utdelning 401 ff
Inkomstslag 392
Inkorporering 356
Inlösen av fordran i utländsk valuta 289
Internationell
- beskattning 23
- dubbelbeskattning 24
- trafik 364, 367
Internationella organ 311
Internordisk flyttning 42
Internprissättning 149 ff, 183, 399 ff
Intressegemenskap 399 ff
Intressegruppering 173, 493
Intyg om tillämplig lagstiftning 531
Inventarier 142, 145, 181
Investmentföretag 159
ITU 108

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Joint Research Centre 467, 537
Jordbruksfastighet 260
Juridisk person
- svensk 111
- utländsk 116 f, 119 ff
Jämförlig beskattning 120, 155

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Vaktmästare 52, 98
Valutaindektioner 281, 284
Valutaindeterminer 281, 284
Valutaoptioner 281, 284
Valutaterminer 281, 284
Varaktigt bo och hemvist 30, 33 f
Veckopendlare 74 f
Verklig
- förlust 156, 166
- ledning 111, 182, 367, 397
Verksamhet
- i flera förvärvskällor 115 ff
- i gemensam förvärvskälla 115 ff
- självständig 115
Verksamhetsgren 144 f
Verksamhetsöverlåtelse 144
Verkställande direktör 178
WHO 108
Wienkonvention
- 1961 års 101 ff
- 1963 års 103 ff
Vinstandelsbevis, konvertibla 274, 284, 292
Vinstandelslån 232 f, 274, 281, 284, 292
Vinstfördelningsmetod 211 f
Vinstmetoder 211
WIPO 108
Vistelse
- stadigvarande 30 f
- tid 30 f, 47 f, 50 f, 418 f
WMO 108
Värdepappersfonder 303, 311
Värdepappersinstitut 303
Värdering
- fastighet i Sverige 457
- fastighet i utlandet 558
- gåva 557 ff
Värderingsregler, fordringar och skulder
i utländsk valuta 289 ff
Väsentlig anknytning 30, 31 ff
Växelkurs 288

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Yrkesskadeförsäkring 79

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Ålderspensionsavgift 538, 544, 545, 546, 548
Åretruntbostad 34 f, 37
Åretruntbruk 30, 32, 34 f
Återbetalning, se restitution

Kanslist 52, 98
Kapitalförsäkring 53, 60
Kapitalplacering 37, 38
Kapitalplaceringsaktier 38, 114, 166
Kapitalrabatt 291
Kapitaltillskott 226 f, 237, 243
K-försäkring 62
Kompensationsinvändning 238, 257
Koncernbidrag 134, 170, 447 ff
Koncerngemensamma tjänster 215
Koncerninterna tjänster 214
Koncernintern överlåtelse 447
Koncernregeln 137
Koncernöverlåtelselagen 137 ff
Konkurrensskadeavgift 113
Konkurs 164, 279
Konsul 100, 104 ff, 456
Konsulattjänstemän 456
Kontantprincipen 81, 271
Kontinentalsockeln 390
Kotoförande institut 302
Kontrolluppgift 45, 68 f, 88, 94 f, 194, 272, 317
- gul 85, 89
- vit 89
Konvention
- internprissättning 401, 499 f
- socialförsäkring 539 ff
Konvertibla skuldebrev 283, 296, 407
Korglån 287
Korrigeringsregeln 171, 195, 399 ff
Kortare
- avbrott 44, 76
- uppehåll 47
Kostförmån 51, 93
Kostnadsersättning 57, 81
Kostnadsplusmetoden 211
Krediter 232
Krig 48
Kundfordringar 150 f
- nedskrivning 150 f
Kupongbolag 301, 303, 309, 311
Kupongskatt 192, 300 ff
- anstånd 314
- avstämningsbolag 309, 311, 312
- diplomater 304 f
- direktnedsättning 310
- dröjsmålsavgift 315
- dödsbo 305
- efterredovisning 312, 313, 314
- indrivning 315
- handelsbolag 305
- hemvistintyg 310
- kupongbolag 303, 309, 311
- redovisningstidpunkt 312, 313
- restitution 310, 314, 315

Återbosättning 32, 39 f, 293
Återförsäljningsprismetoden 207, 210 f
Återresa 47

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Äkta

- bostadsföretag 261, 296, 323
- räntefond 291
Ändrad beräkning 45, 46 f

[Till sidans början/avsnittsförteckning](#) >>

Ökade levnadskostnader 51 f, 70, 464, 469, 292
Ömsesidig överenskommelse 452 ff
Överflyttning av ärende 90
Överföring av skatt 521
Övernattning 31, 74
Överroyalty 411
Övrig lös egendom 293, 559
- investeringsobjekt 293

- skatteinbetalning 314
- värdepappersfonder 303, 311, 312
- Kvittningsförbud mellan förvärvskällor 114
- Källskatt 272, 273
- definitiv 94, 300
- Källstatsprincipen 23, 29, 68, 381

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 1 - Inledning

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till Innehållsförteckningen

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 53 § 1 mom. KL, 6 § 1 mom. SIL, 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 43 § 1 mom. KL, reglerna om utdelning i 3 § 10 mom. och 7 § 8 mom. SIL, definitionerna av utländsk juridisk person och utländskt bolag i 16 § 2 mom. SIL samt definitionen av Sveriges territorium i 53 § KL anv. p. 2 a KL.

Vidare finns vissa lagar som enbart behandlar internationella beskattningsfrågor. Sådana lagar är KupL, SINK, LSI, 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.

Internationell dubbelbeskattning

1.1 Metoder för att undvika 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

Den första kontakten

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 förhandlings- delegationerna sätter sitt signum på varje sida av avtalsutkastet och därigenom 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

Proposition

Utfärdande av lag

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.

Ratifikation/ utväxling av meddelanden

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 förordning

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 RSV:s skatte- och taxeringsförfattningar intagna förteckningen.

Till Innehållsförteckningen

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[Till 2.5 - 2.10.17 >>](#)

[Till 2.11 - 2.15.2.2 >>](#)

2.1 Allmänt

2.1.1 Begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig

De grundläggande bestämmelserna om skattskyldighet för fysiska personer finns i 53 § 1 mom. a) KL, 6 § 1 mom. a) SIL och 3 § SINK.

Obegränsad skattskyldighet

Sverige använder hemvistprincipen som huvudmetod vid beskattningen. Den som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige är obegränsat (oinskränkt) skattskyldig här. Detta innebär att skattskyldighet föreligger för all inkomst oavsett om inkomsten förvärvats inom eller utom Sverige.

Begränsad skattskyldighet

Den som inte är bosatt i Sverige är skattskyldig här endast för inkomst och förmögenhet med stark anknytning till Sverige. I förhållande till den som är bosatt utomlands tillämpar Sverige källstatsprincipen. Skattskyldigheten är begränsad (inskränkt) till att omfatta sådan inkomst som uttryckligen angetts av lagstiftaren. De inkomster för vilka skattskyldighet föreligger finns uppräknade i 53 § 1 mom. a) KL, 5 § SINK, 7 § LSI och 6 § 1 mom. a) SIL. Dessa uppräkningsregler reglerar således omfattningen av skattskyldigheten på ett uttömmande sätt.

2.1.2 Bosättningsbegreppet

För att bestämma om en fysisk person är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige är det nödvändigt att fastställa om han är bosatt här enligt intern svensk skattelagstiftning eller inte. Bosättningen är avgörande för skattskyldighetens omfattning och får dessutom betydelse vid tillämpning av bestämmelserna om beskattningsort (och därmed kommunal skattesats), allmänna avdrag, grundavdrag, deklarationsskyldighet, SINK m.m. Bosättningsbegreppet behandlas i 53 § anv. p. 1 KL.

53 § anv. p. 1 KL

Anvisningar. 1. Såsom bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med i Sverige bosatt skattskyldig likställs enligt 68 § den som, utan att vara bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här.

En person som inte stadigvarande vistas i Sverige men som tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige skall anses bosatt här om han har väsentlig

anknytning till Sverige. Därvid skall beaktas sådana omständigheter som att han är svensk medborgare, den tidrymd under vilken han tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, att han inte har varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort, att han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl, att han har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk, att han har familj i Sverige, att han bedriver näringsverksamhet i Sverige eller genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet, är ekonomiskt engagerad i Sverige eller att han innehar fastighet här i riket och därmed jämförliga förhållanden.

En person som är svensk medborgare eller som under sammanlagt minst tio år haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här och som utreser från Sverige skall anses bosatt här intill dess fem år har förflutit från dagen för avresan från Sverige, såvida han inte visar att han under beskattningsåret inte har haft sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i andra stycket.

Bosättnings- grunderna

Följande tre rekvisit utgör var för sig grund för att anse en person bosatt i Sverige:

- egentligt bo och hemvist,
- stadigvarande vistelse och
- väsentlig anknytning.

2.1.2.1 Egentligt bo och hemvist

Som bosatt i Sverige räknas i första hand den som har sitt egentliga bo och hemvist här (53 § anv. p. 1 st. 1 KL). Detta är huvudregeln. Bestämmelsen tar sikte på personer som faktiskt är bosatta i Sverige, dvs. normalt alla som tillbringar dygnsvilan här, är folkbokförda här och själva anser sig bosatta här. Den som har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige räknas alltid som bosatt här även om han vistas utomlands och även om han är utländsk medborgare. Detta rekvisit gäller för flertalet skattskyldiga.

2.1.2.2 Stadigvarande vistelse

Den som stadigvarande vistas i Sverige likställs enligt 68 § KL med en här i riket bosatt person (53 § anv. p. 1 st. 1 KL). Någon närmare definition av begreppet stadigvarande vistelse finns inte. Enligt uttalanden i förarbetena i KL bör en sammanhängande vistelse på sex månader eller mer anses stadigvarande. Tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar betydelse (prop. 1927:102 bil. 3 s. 46 f.). Vistelsetiden beräknas utan hänsyn till årsskiften, och tid för vistelse i utlandet avräknas inte från tiden för vistelsen i Sverige om utlandsvistelsen framstår som ett tillfälligt avbrott i en sammanhängande vistelse här i landet. Syftet med vistelsen inom och utom landet saknar betydelse.

Avbrott i Sverige- vistelsen

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 tolv månaders period utan att för den skull anses bosatt här. 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 övernattnings vid filialerna i Danmark eller Norge. RR fann att VD:n under den angivna tiden fick anses ha stadigvarande vistats i Sverige i den mening som avses i 68 § KL (RÅ 1997 ref. 25). Av rättsfallet framgår att en regelmässig vistelse med tre övernattnings per vecka i Sverige konstituerar bosättning här i riket.

Bedömningen torde även kunna påverkas av varaktigheten av den tidigare vistelsen i Sverige. Det förtjänar dock att påpekas att den som vistas i Sverige under sådana förhållanden att han inte under någon sammanhängande period tillbringar dygnsvilan på viss ort här i landet anses inte vistas här stadigvarande (RÅ 1981 Aa 4).

2.1.2.3 Väsentlig anknytning

En person som inte vistas stadigvarande i Sverige men som tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige ska anses bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige (53 § anv. p. 1 st. 2 KL). Sin nuvarande utformning fick reglerna genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 1985 och som tillämpades första gången vid 1987 års taxering (prop. 1984/85: 175). Begreppet "väsentlig anknytning", som infördes 1966 som ett led i en strävan att motverka skenbosättning utomlands (prop. 1966: 127), utgör numera ett självständigt rekvisit för bosättning i Sverige. Reglerna omfattar både svenska och utländska medborgare som tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist här. Reglerna gäller inte bara utflyttningsfall. Skattemässig återbosättning är möjlig även om avsevärd tid förflutit sedan den faktiska utflyttningen. Den som aldrig har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige kan dock inte under några förhållanden anses ha väsentlig anknytning hit.

Anknytningsfaktorer

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

- att han är svensk medborgare,
- den tidrymd under vilken han tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige,
- att han inte har varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort,
- att han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- att han har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk,
- att han har familj i Sverige,
- att han bedriver näringsverksamhet i Sverige eller är ekonomiskt engagerad i Sverige genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet,
- att han innehar fastighet här i riket och
- därmed jämförliga förhållanden.

Allmänna bedömningsprinciper

Anknytningen till Sverige ska avgöras efter en samlad bedömning i det enskilda fallet där alla omständigheter av betydelse för bosättning måste beaktas. Frågan om den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i det andra landet torde vara av avgörande betydelse. 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 53 § KL, trots att anknytningen till USA bedömts vara starkare (RÅ 1989 ref. 118). De skilda anknytningsfaktorerna har naturligtvis olika inbördes vikt. Att en

person är svensk medborgare är t.ex. inte tillräckligt för att anse honom bosatt i Sverige. Å andra sidan står det klart att kravet på en "samlad bedömning" inte hindrar att den skattskyldige i vissa fall kan ha väsentlig anknytning till Sverige även om endast *en* anknytningsfaktor föreligger, t.ex. att han inte har varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort. 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 under minst tio år. 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 således också mister 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 det land vars medborgarskap personen i fråga har, 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 en bosättning i Sverige ska man även beakta hur länge en person varit bosatt här 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 bosättning i Sverige.

Varaktigt bo och hemvist i utlandet

Att en person blivit obegränsat skattskyldig i utlandet, dvs. bosatt sig varaktigt på en bestämd ort och skaffat sig en fast bostad i detta land, torde vara en förutsättning för att han inte ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter en utflyttning. Om dessa villkor inte är uppfyllda bör han betraktas som bosatt i Sverige oberoende av övriga omständigheter. Detta är en naturlig följd av att reglerna om väsentlig anknytning ytterst syftar till att förhindra skatteundandragande genom en skenbosättning i utlandet. Detta innebär att en person som ständigt reser omkring utan att skaffa sig en fast bostad i utlandet fortfarande anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Det är inte möjligt att generellt ange en viss minsta tid som måste överskridas för att bosättningen i utlandet ska anses varaktig. Ett minimikrav bör dock vara att personen i fråga uppehåller sig i det främmande landet under sådana tidrymder och under sådana förhållanden i övrigt att han av myndigheterna i det landet behandlas som obegränsat

skattskyldig där. Detta bör även kunna vidimeras med intyg, jfr. avsnittet om bosättningsintyg.

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.

I begreppet varaktigt bo och hemvist ligger mer än enbart boendeförhållandena. Det är emellertid viktigt att komma ihåg att det inte är ett relativt begrepp. Det är således inte fråga om att bedöma till vilket land anknytningen är starkast

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 bedömningen av den skattemässiga bosättningen. 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 bosättningen i 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.

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

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).

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 saknade 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 bosatt här oavsett var barnen finns. 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 som bosatt 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 bedömdes 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. Denna anknytningsfaktor torde ha varit avgörande vid bedömningen.

Så länge ett äktenskap inte är upplöst talar detta starkt för att sammanlevnaden mellan makarna inte har upphört. Eventuella uppgifter om söndring i ett bestående äktenskap bör därför vara väl underbyggda för att inverka på bedömningen. 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 bosatt 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 väsentligt inflytande över verksamheten. En person som efter utflyttning behåller samtliga aktier i ett

svenskt bolag kan anses bosatt i 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). I ett annat rättsfall 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. 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).

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 bosättningsfrågan.

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 från fastighetsvärde och omsättning. Innehav av affärs- och hyresfastigheter med taxeringsvärde på mer än tolv milj. kr och med en omsättning överstigande tre milj. kr har medfört att den skattskyldige ansetts bosatt i Sverige utan hinder av att han hade varaktigt bo och hemvist i

utlandet. Att det var fråga om ett indirekt fastighetsinnehav via handelsbolag som till hälften ägdes av hustrun gjorde inte anknytningen svagare (RÅ 1989 ref. 103). 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.

Jämförliga förhållanden

Även andra omständigheter än de i lagen uppräknade kan tänkas påverka bedömningen. Det måste dock vara fråga om 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 bosättningen 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 om han ska anses bosatt i utlandet 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). 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 bosatt i 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 person 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.

2.1.2.3.2 Femårsregeln

Vid tillämpning av bestämmelserna om väsentlig anknytning gäller en särskild bevisbörderegeln, den s.k. femårsregeln (53 § anv. p. 1 st. 3 KL). 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 bosatt här. Efter femårsperiodens utgång övergår bevisbördan på SKM för att den skattskyldige har sådan väsentlig anknytning till Sverige att han ska anses bosatt här. Femårsregeln gäller såväl svenska som utländska medborgare. För utländska medborgare krävs dock att de dessförinnan varit bosatta här under sammanlagt minst tio år. Den skattskyldige ska i princip fullgöra sin bevisbördighet 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).

2.1.2.4 Tidpunkten för skattskyldighetens förändring

Sverige inte längre ska anses bosatt här upphör den obegränsade skattskyldigheten i och med avresan från Sverige. Anses han därefter bosatt 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. 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.

Den exakta avresedagen är viktig att fastställa. Orsaken härtill är tillämpningen av femårsregeln. 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).

2.1.2.5 Inverkan av skatteavtal

Den omständigheten att en person betraktas som bosatt i Sverige enligt intern svensk rätt och är obegränsat skattskyldig här, 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 här bosatta personer, se RÅ 1996 ref. 38 och lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

2.1.2.6 Bosättningsutredning

I utflyttningsfall gäller att den SKM inom vars distrikt den skattskyldige var bosatt vid tiden för utflyttningen ska ta ställning till frågan om hans skatterättsliga bosättning för tiden efter avresan från Sverige. En bosättningsutredning ska därför regelmässigt göras. För detta

ändamål finns en särskild blankett framtagen (RSV 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 och obegränsat skattskyldig i det främmande landet enligt dess lagstiftning. Intyg eller annat bevis om bosättning i det andra landet, utfärdat av myndighet där, ska alltid införas vid flyttning utom Norden. Exempel på sådana dokument är bevis om bosättningstillstånd, uppehållstillstånd, inskrivning i folkregister eller bestyrkt utdrag ur sådant register samt intyg från skattemyndighet som styrker att personen i fråga är obegränsat skattskyldig i landet på grund av sin bosättning där. Kravet på bevisning måste givetvis anpassas efter omständigheterna i det enskilda fallet, varvid särskild hänsyn bör tas till legala och administrativa förhållanden i den främmande staten. I vissa stater är det svårt och ibland omöjligt att få godtagbara intyg från skattemyndigheterna. 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 vid taxeringen året närmast efter utflyttningen. I sådana fall bör uppehållstillstånd som gäller för en sammanhängande period om ett år eller mer vara tillräckligt för att intygskravet ska anses uppfyllt, om inte särskilda skäl talar emot det.

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-området

Efter EU-inträdet erhåller svenska medborgare, generellt sett, lättare uppehållstillstånd för vistelse i någon av medlemsstaterna. Det är viktigt för SKM att utröna om intyg som företes samtidigt innehåller ett ställningstagande från den andra medlemsstaten om personen i fråga är obegränsat skattskyldig i denna stat.

2.2 Obegränsad skattskyldighet

Obegränsad skattskyldighet gäller för fysiska personer som är bosatta här, dvs. som här har sitt egentliga bo och hemvist, 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 upp bärs 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 befriad från att betala skatt i Sverige på utlandsinkomsten, se 54 § KL med anvisningar. Som förutsättningar för sådan skattebefrielse gäller bl.a.

- att anställning och vistelse i utlandet har varat minst sex månader och inkomsten har beskattats i verksamhetslandet,
- eller
- att anställning och vistelse utomlands har varat minst ett år i samma land, även om inkomsten inte har beskattats i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller på grund av 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 svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller i svensk församling 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 genom 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 har beskattats i verksamhetsstaten. Anställning hos statligt rörelsedrivande bolag räknas inte som offentlig tjänst. Exempel på statligt rörelsedrivande bolag finns i SJ-koncernen.

Ombordanställda på fartyg/luftfartyg

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller inte beträffande anställda 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

Anställning ombord på utländskt fartyg är skattebefriad om

- anställning och vistelse utomlands varat sammanlagt minst 183 dagar under en tolvmånadersperiod och
- arbetsgivaren är en svensk juridisk person eller en i Sverige bosatt fysisk person samt
- fartyget 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 54 § anv. p. 3 st. 3 KL gäller inte ombordanställda.

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

Sexmånaders- regeln

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 åtnjuts i verksamhetslandet under samma period som lönen avser. Förmåner, utöver lönen, som har åtnjuts i Sverige omfattas inte av skattefriheten, såvida inte verksamhetslandet beskattat även dessa förmåner.

Beviskrav

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget (RSV 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

-ändrad beräkning för skatteavdrag

-slutlig taxering

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 SKM 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.).

-kontrolluppgift

Arbetsgivare, som utbetalat inkomst vilken preliminärt är skattebefriad, redovisar densamma på gul kontrolluppgift, vilket medför att inkomsten inte förtrycks på den förenklade deklARATIONEN. Även 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. I självdeklARATIONEN måste sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt för SKM att bedöma om sexmånadersregeln är tillämplig. Detta kan lämpligen göras under särskilda upplysningar eller i bilaga till deklARATIONEN.

-deklarations- skyldighet

Ettårsregeln

Har anställningsinkomsten inte beskattats i verksamhetslandet kan skattebefrielse ändå medges i Sverige enligt ettårsregeln. Som förutsättning för skattebefrielse gäller att anställning och vistelse i utlandet 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 8 februari 1999. Observera att avtal även kan ha förekommit under tidigare tidsperioder

och att nuvarande avtal kan komma att förlängas.

| Land | Giltighetstid |
|-------------------|------------------------|
| Angola | 1995-03-01--2004-12-31 |
| Bangladesh | 1991-07-01--2002-12-31 |
| Eritrea | 1997-11-24--2000-12-31 |
| Etiopien | 1994-07-01--2001-12-31 |
| Guinea- Bissau | 1996-01-01--1999-12-31 |
| Honduras | 1996-01-01--2001-12-31 |
| Indien | 1992-07-01--2001-06-30 |
| Kambodja | 1997-01-01--2001-12-31 |
| Kenya | 1994-02-01--2004-06-30 |
| Laos | 1996-07-01--2001-12-31 |
| Moçambique | 1997-10-01--2002-06-30 |
| Namibia | 1995-07-01--2003-03-31 |
| Nicaragua | 1998-01-01--2002-12-31 |
| Sri Lanka | 1998-03-11--2003-12-31 |
| Sydafrika | 1996-10-17--2001-10-17 |
| Tanzania | 1997-01-01--2001-12-31 |
| Uganda | 1998-07-01--2002-06-30 |
| Vietnam | 1995-07-01--2000-06-30 |
| Zambia | 1995-11-01--2000-06-30 |
| Zimbabwe | 1992-06-15--1999-03-31 |

Beviskrav

-ändrad beräkning för skatteavdrag

-slutlig taxering

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet enligt ettårsregeln kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget (RSV 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 SKM 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.

-kontrolluppgift

-deklarations- skyldighet

Arbetsgivare, som utbetalat inkomst vilken preliminärt är skattebefriad, redovisar densamma på gul kontrolluppgift, vilket medför att inkomsten inte förtrycks på den förenklade deklarationen. Även 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. I självdeklarationen måste sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt för SKM att bedöma om ettårsregeln är tillämplig. Detta kan lämpligen göras under särskilda upplysningar eller i bilaga till deklarationen.

Antal hembesöks- dagar

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 uppehåll* för semester, tjänsteuppdrag eller liknande i Sverige eller i annat land än verksamhetslandet.

Med kortare uppehåll 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 tolv månadersperioden. 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 ettårsregeln utan bedöms enligt vanliga regler och deklarerar på vanligt sätt. Inte heller berörs rätten till grundavdrag och allmänna avdrag. Den skattskyldige är fortfarande skatterättsligt bosatt 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.

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.

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 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

Skattereduktion

och fastighetsskatt.

Pensionsförsäkringspremier

När det gäller avdrag för premier för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto bör dock uppmärksammas att allmänt avdrag för pensionssparande enligt 46 § anv. p. 6 st. 6 KL inte medges med större belopp än skillnaden mellan sammanlagda beloppet av inkomster från olika förvärvskällor (tjänst och näringsverksamhet) och övriga allmänna avdrag. 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 övriga allmänna avdrag. 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 forskare

Utländska 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 forskare kan emellertid i speciella fall få vissa skattelättnader enligt lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. Lagen har tillkommit för att underlätta rekryteringen av utländska forskare på

sådan kompetensnivå att svårigheter föreligger för rekrytering inom landet. Det ska vidare vara fråga om utländska medborgare som inte omedelbart före arbetet i Sverige varit bosatta eller stadigvarande vistats här. Skattelättnader medges under en tid av högst två år eller, om det finns särskilda skäl, högst fyra år under en tioårsperiod. Som ett särskilt skäl anges i prop. 1984/85:76 s. 14 att forskningsprojektet på grund av sin särskilda art eller sin omfattning inte kan genomföras under en tvåårsperiod. Arbetet måste under alla förhållanden framstå som tillfälligt. Skattelättnad medges inte de första åren av ett längre anställningsförhållande.

För tillämpning av lagens bestämmelser krävs att det finns ett beslut om skattelättnad från forskarskattenämnden. Denna nämnd är knuten till RSV och ansökan till nämnden får göras av forskaren själv eller dennes arbets- eller uppdragsgivare. Av beslutet ska framgå den tid som detta avser. Beslutet får inte överklagas men kan omprövas av nämnden.

Om det finns ett beslut från forskarskattenämnden undantas vissa kostnadsersättningar från beskattning enligt lagens 5 §. Som skattepliktig intäkt anses inte ersättning för kostnader som forskaren på grund av vistelsen i Sverige haft för

- bostad här i landet,
- flyttning till eller från Sverige,
- resor mellan Sverige och hemlandet för sig själv och familjemedlemmar,
- avgifter för barns skolgång här i landet samt
- förmån av fri eller delvis fri bostad.

I den mån ersättningen inte motsvarar faktiska kostnader beskattas överskjutande belopp som lön. Avdrag för kostnader som täcks av skattefri ersättning kan givetvis inte medges.

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

För övrig inkomst och förmögenhet beskattas forskaren enligt vanliga regler.

Skatteavtal

I några skatteavtal har Sverige avstått från sin principiella rätt att beskatta inkomster som forskare eller professorer/lärare eller båda kategorierna uppstår. 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 noggrant lägga märke till ordalydelsen i varje enskilt avtal.

Gränsdragning forskare - studerande

I vissa skatteavtal finns särskilda bestämmelser om studerande. Vad beträffar gränsdragningen mellan studerande och forskare vid tillämpning av skatteavtal bör med begreppet forskare förstås personer som har de teoretiska kunskaper och metodiska färdigheter som krävs för att utföra självständigt vetenskapligt arbete. Forskarstuderande torde i normalfallet inte kunna hänföras till denna kategori utan får betraktas som studerande.

Svenska FN-soldater m.fl.

2.4 Vissa övriga tjänsteinkomster

Svensk personal som tjänstgör i FN:s och OSSE:s (konferensen om säkerhet och samarbete i Europa) fredsbevarande verksamhet utomlands är normalt anställda i utlandsstyrkan inom försvarsmakten. Detta innebär att KL:s regler om bl.a. beskattning av löneförmåner och avdrag för ökade levnadskostnader är tillämpliga. Den dag ersättning "per diem", som utbetalas direkt av FN till FN-observatörer har av RR jämförts med statligt traktamente (RÅ 82 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 omfattas av lagen (1992: 1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands utgör inte skattepliktig inkomst (32 § anv. p. 6 st. 4 KL). 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.

Sexmånadersregeln är i princip tillämplig, 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 nedan.

Utlandstillägg m.m.

Enligt 32 § 3 mom. KL ska s.k. utlandstillägg och därmed likställd förmån, såsom fri bostad, bostadskostnadsersättning, eller däremot svarande förmån, 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) 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).

Lokalanställda

Lokalanställd personal vid svenska ambassader i utlandet omfattas av SINK (jfr avsnitt 2.10).

SIPRI

Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) är närmast att jämföras med ett mellanstatligt organ. Svenska staten har insyn i institutets ekonomi. Kostnadsersättningar från institutet kan jämföras med statliga ersättningar. Enligt 32 § 3 mom. KL är kostnadsersättningar som anvisats av styrelsen för SIPRI skattefria under vissa närmare angivna förutsättningar. Det krävs att mottagaren är en utländsk medborgare som vid anställningstidpunkten inte var bosatt i Sverige (fråga kan således vara om såväl obegränsat som begränsat skattskyldig). Dessutom ska forskaren vara kontrakterad på viss bestämd tid. De ersättningar som avses är

- ökade levnadskostnader,
- förmån av fri bostad och
- skolavgifter för barn.

Utländska pensioner

Beträffande utländska pensioner måste avgöras om det är fråga om pension från ett tidigare anställningsförhållande, eller om det är en utbetalning som har sin grund i ett försäkringsavtal, se vidare avsnitt 2.5.2.5.

Försäkring som arbetsgivare betalar för en anställds räkning ska enligt 32 § anv. p. 3 KL tas upp som intäkt av tjänst. I ett ärende om förhandsbesked beskattades en person i Sverige för arbete utfört åt 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 är inte överklagat.

Fri resa vid anställningsintervju

Enligt 19 § KL är förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa skattefri. Detta gäller till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom eller mellan Europeiska Unionens medlemsländer eller EES-länderna. Utbetalas ersättning får denna inte överstiga faktiska resekostnader och vid körning med egen bil inte överstiga det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges i 33 § anv. p. 4 KL.

Medlemsländerna inom Europeiska Unionen (EU) är förutom Sverige, Danmark, Finland, Belgien, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Tyskland och Österrike. De länder som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (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. Sedan måste naturligtvis eventuella ingångna dubbelbeskattningsavtal beaktas (RÅ 1933 ref. 30 och RÅ 1988 not. 626). Beträffande reglerna om periodiskt understöd, se HL 00.

Marie Curie-stipendium

Forskarstipendier som utges av Europeiska gemenskaperna (Marie Curie-stipendium), är till skillnad från vad som normalt gäller för stipendier, inte undantagna från beskattning. Stipendierna ska i stället tas upp som intäkt av tjänst. Beloppet ska ingå i underlaget för uttag av socialavgifter och blir pensionsgrundande för mottagaren, se avsnitt 11.3.8.1.

Personaloptioner

Beskattningstidpunkten för bl.a. personaloptioner inträder när optionerna faktiskt utnyttjas. 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.

När den skattskyldige upphör att ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller att stadigvarande vistas här uppkommer skattskyldighet för förmånen till den del den då kunde utnyttjas. Vid återflyttning

till Sverige ska de tidigare beskattade delarna av förmånen inte beskattas på nytt, om de utnyttjas eller överlåts i Sverige.

För inflyttade personer gäller att förmånen inte beskattas i den del som kunnat utnyttjas före det att den skattskyldige fått sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här, dvs. en option anses intjänad i Sverige om den första gången kan utnyttjas under vistelsen här.

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 torde vara tillämplig endast på dem som får skadestånd enligt 1953 års tyska lag "Bundesentschädigungsgesetz zur Entschädigung für Opfer der nationalsozialistischen Verfolgung" (Entschädigung). För gottgörelse enligt Gesetz (18/3 1952) zur Regelung der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts für die in Ausland lebenden Angehörigen des öffentlichen Dienstes (Wiedergutmachung) föreligger skattskyldighet.

Det är den skattskyldige som ska visa att det är skadestånd eller gottgörelse som har uppburits. Enligt artikel 18 p. 3 i det svensk-tyska skatteavtalet (1992:1193) ska gottgörelsen undantas vid

beskattning i Sverige och någon progressionsuppräknings 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-årsminnet 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.

2.4.1 Förmån av räntefria eller lågförräntade lån i utländsk valuta

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. 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 (32 § anv. p. 10 st. 5 KL).

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.

RSV S 1998:40 och RSV S 1999:40

RSV har i rekommendationer m.m., RSV S 1998:40 och 1999:40 angett följande jämförelseräntor (marknadsränta + en procentenhet vid utgången av november 1998 respektive november 1999) som ska tillämpas för hela eller del av beskattningsåret 1998 respektive 1999 beträffande lån i utländsk valuta som löper med rörlig ränta. Uppgifterna erhålls från Riksgäldskontoret och den 5-åriga obligationsräntan används som jämförelse.

| Valuta | | Jämförelseränta i procent | |
|--------|--------------------|------------------------------|------|
| | | beskattningsåret 1999 | 1999 |
| USD | amerikanska dollar | 5.595 | 7,11 |
| GBP | brittiska pund | 4.776 | 7,02 |
| DEM | tyska mark | 4.509 | 5,65 |
| CHF | schweiziska franc | 3.11 | 4,01 |
| JPY | japanska yen | 1.75 | 1,99 |

| | | | |
|-----|----------------------|-------|------|
| XEU | euro | 4.55 | 5,63 |
| FRF | franska franc | 4.559 | 5,63 |
| DKK | danska kronor | 4.95 | 6,10 |
| NOK | norska kronor | 6.89 | 6,90 |
| FIM | finska mark | 4.794 | 5,83 |
| IEP | irländska pund | 4.5 | 5,95 |
| NLG | nederländska gulden | 4.57 | 5,84 |
| BEF | belgiska franc | 4.52 | 5,75 |
| ESP | spanska pesetas | 4.817 | 5,92 |
| ITL | italienska lire | 4.884 | 5,91 |
| CAD | kanadensiska dollar | 5.946 | 7,10 |
| AUD | australiska dollar | 5.82 | 7,40 |
| PTE | portugisiska escudos | 4.936 | 5,85 |

I 32 § anv. p. 10 st. 4 KL 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.

2.4.2 Skattekompensation

2.4.2.1 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, med en viss procentsats, som schablonmässigt gäller för samtliga anställda i koncernen med utlandsuppdrag oavsett skattenivå i respektive hemland.

2.4.2.2 Förmån av fri skatt

Det finns två rättsfall på området, RÅ 1987 ref. 61 och RÅ 1991 not. 53. I referatmålet 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 därå belöpande skatt ger nettolönen. Innebörden härav 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.

2.4.2.3 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.

Frågan i målet var om en ersättning, beräknad och utbetald enligt de angivna förutsättningarna, är att likställas med sådan förmån av fri skatt som behandlas i referatmålet. 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 inträder enligt kontantprincipen i 41 § KL tidigast året efter inkomståret.

I ett inte överklagat förhandsbesked meddelat 1999-06-23 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 SKM 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.

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 uppgår denna kostnadsersättning till 100 procent av den ökade skattekostnaden i Sverige mot 80 procent i notismålet. Detta har inte föranlett annan bedömning.

Kostnadsersättningen anses tillgänglig för lyftning i samband med att skattsedeln året efter inkomståret (taxeringsåret) upprättas. En förutsättning för att beskattningen av kostnadsersättning ska skjutas upp till följande inkomståret 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 inkomståret 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, $(450\,000 \times 0,50 =) 225\,000$ kr, och den hypotetiska skatten $(450\,000 \times 0,28 =) 126\,000$ 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, $[(450\,000 + 90\,000) \times 0,50 =] 274\,500$ 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 kr
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 inte av eventuella dubbelbeskattningsavtal eftersom det i dessa, enligt RSV:s uppfattning, 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 tolv månaders period 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 blir tillgänglig för lyftning, 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.

2.4.2.4 Särskild A-skatt

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

Av 5 kap. SBL kan inte utläsas att utländska arbetsgivare skulle vara undantagna från skyldigheten att göra skatteavdrag, A-skatt, för personer bosatta i Sverige. Av författningskommentaren till 12 kap. 10 § SBL framgår emellertid att utländsk juridisk person utan fast driftställe i Sverige inte är skyldig att innehålla och inbetala preliminär skatt. Den skattskyldige ska därför debiteras särskild A-skatt enligt 7 kap. SBL.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[Till 2.5 - 2.10.17 >>](#)

[Till 2.11 - 2.15.2.2 >>](#)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 2.1 - 2.4.2.4](#)

[Till 2.11 - 2.15.2.2 >>](#)

2.5 Utländska livförsäkringar

2.5.1 Livförsäkring

Livförsäkringar kan indelas i kapitalförsäkring och livränteförsäkring alternativt i traditionell livförsäkring och unit linked-försäkring, även kallad fondförsäkring. Kapitalförsäkring kan sägas omfatta ett visst "kapital" som utbetalas efter försäkringsfall medan utbetalning från en livränteförsäkring efter försäkringsfall dels avser en livsvarig eller temporär "livränta", dels förutsätter att viss eller vissa till denna ränta berättigade personer är i livet.

Begreppet utländsk livförsäkring har prövats i förhandsbeskedet RÅ 1989 not. 373. Sökanden (X) hade tecknat en engelsk livförsäkring och erlade premier som investerades i en eller flera val-fria fonder. X erhöll 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 erhöll 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. Vidare uttalade nämnden att storleken av beloppet berodde av tidpunkten för dödsfallet på så sätt att beloppet var större vid tidigare dödsfall än senare. Med hänsyn till det anförda 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.

SKM överklagade och hemställde 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.

RR har i bl.a. RÅ 1994 not. 20 haft att ta ställning till en försäkringsprodukt med ett lågt riskinnehåll.

Omständigheterna i förhandsbeskedet var följande. Sökanden övervägde att ingå ett avtal av unit linked-typ med ett engelskt försäkringsföretag. Premien skulle huvudsakligen erläggas 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 ingånga avtalet vid inkomstbeskattningen skulle behandlas på annat sätt än ett avtal om livförsäkring.

Nämnden lämnade 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 så att ett avtal som anses som livförsäkringsavtal enligt lagstiftningen i det land där den utländska försäkringsgivaren är verksam är att betrakta som livförsäkring även i Sverige, såvida det i avtalet finns något moment av risktagande avseende liv.

2.5.2 Skatterättslig indelning

2.5.2.1 Pensions- och kapitalförsäkring

I 31 § anv. p. 1 KL anges de förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en försäkring i beskattningshänseende ska anses som *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 som bedrivs från fast driftställe i Sverige.

Kostnader för P-försäkringspremier är, inom vissa beloppsgränser, avdragsgilla vid taxeringen (46 § anv. p. 6 KL). Belopp som faller ut på P-försäkringar är skattepliktiga. Detta gäller även för den som är begränsat skattskyldig i Sverige (5 § 1 st. p. 6 SINK).

Livförsäkring som inte kvalificerar som pensionsförsäkring anses vid beskattningen som *kapitalförsäkring* (K-försäkring). En livförsäkring tecknad i en utländsk försäkringsrörelse som inte

bedrivs från fast driftställe i Sverige är i princip en K-försäkring.

Kostnader för K-försäkringspremier är inte avdragsgilla. Å andra sidan är utfallande belopp skattefria (19 § 1 st. KL). En utländsk livförsäkring är föremål för avkastningsskatt, se avsnitt 2.5.2.6.

Försäkringsrörelse

2.5.2.2 Försäkringsverksamhet inom och utom landet

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. 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.

EU/EES-försäkringsgivare får bedriva försäkringsverksamhet i Sverige med stöd av koncession i hemlandet antingen genom fast driftställe (sekundäretablering) i Sverige eller genom gränsöverskridande verksamhet. Med sekundäretablering avses generalagent, filial eller en generalrepresentation för flera försäkringsgivare i en sammanslutning. 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). Uttrycket fast driftställe innefattar här att "någon är verksam för näringsverksamheten här i riket och har fått och regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal för verksamhetens innehavare" (53 § anv. p. 3 st. 3 KL).

Försäkringar som tecknas genom utländsk försäkringsgivares generalagent i Sverige är med andra ord att anse som tagna i Sverige och den utländska försäkringsgivaren är skattskyldig till avkastningsskatt.

Gränsöverskridande verksamhet

Med gränsöverskridande verksamhet avses att ett utländskt försäkringsföretag från utlandet tillhandahåller försäkringstjänster på den svenska marknaden. 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. 73 och s.101, 2 kap. 1 § p. 2 lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige.

Utländska försäkringsgivare utanför EU/ EES måste ha koncession i Sverige och vara etablerade i Sverige om de avser att

vara verksamma på den svenska marknaden. 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 med) som har koncession i Sverige [4 kap. 1 § 2 st. lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige].

2.5.2.3 Utländska pensionsförsäkringar som anses som pensionsförsäkringar

Utländska försäkringar är i vissa fall att anse som pensionsförsäkringar (prop. 1995/96:231, SkU 4, SFS 1996:1240). 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 så begär. För nya försäkringar finns däremot inte någon valfrihet.

De utländska försäkringar som ska anses som pensionsförsäkringar (prop. 1995/96:231 s. 44 f.) ska huvudsakligen avse ålders-, sjuk- eller efterlevandepension. Försäkringsavtalet ska ha ingåtts när den skattskyldige var bosatt utomlands och försäkringen i landet i fråga varit att anse som en pensionsordning som berättigat till skatteavdrag e.d. för premierna. Detsamma gäller även för 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 såvida inte den anställde medges ett motsvarande avdrag. Förvärvsarbetet ska

avse personens huvudsakliga förvärvsverksamhet.

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

Härutöver har det tidigare dispensinstitutet bibehållits för de fall som grundar dispensrätt enligt gällande dispenspraxis men som inte omfattas av den generella regleringen (prop. 1995/96:231 s. 47).

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, p. 2 övergångsbestämmelserna till lagen (1969:754) om ändring i KL. Utfallande belopp på sådan försäkring är till motsvarande del skattepliktiga. Se RÅ 1984 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 RÅ 1984 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.

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.

2.5.2.6 Avkastningsskatt på utländska livförsäkringar

Avkastningsskatten på utländska livförsäkringar avser att beloppsmässigt helt motsvara den skatt som svenska försäkringsbolag och i Sverige etablerade utländska försäkringsbolag betalar på livförsäkringskapital. Då skatten inte kan tas ut från ett försäkringsbolag som inte är verksamt i Sverige från fast driftställe är det den enskilde innehavaren till försäkringen, fysisk såväl som juridisk person, som är skattskyldig. I samband med deklarationsförfarandet ska den som innehar skattepliktig utländsk försäkring redovisa underlaget för skatten som påförs i form av slutlig skatt. Utomlands bosatt person och utländsk juridisk person är inte skattskyldiga till avkastningsskatt.

Skattskyldig är innehavaren av försäkringen. Därmed förstås, enligt författningskommentarerna i prop. 1995/96:231 s. 50, förutom försäkringstagaren även "den som genom bodelning eller, efter försäkringsfall, genom förmånstagarförordnande har rätt att förfoga över försäkringen enligt avtalet". Med försäkringstagare avses inte enbart den som ursprungligen tecknat försäkringen utan även den som senare övertagit äganderätten till försäkringen, t. ex. genom köp.

Bestämmelserna om avkastningsskatt omfattar inte försäkring som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpsbar (2 § p. 2 st. AvPL).

Kapitalunderlaget

Avkastningsskatten beräknas med ledning av försäkringens värde vid beskattningsårets ingång, det s.k. kapitalunderlaget. I värdet ska inräknas, vad beträffar traditionell försäkring, inte enbart tilldelad återbäring (bonus), utan även försäkringens andel av försäkringsverksamhetens överskott. Fondförsäkringen tas upp till värdet av den underliggande egendomen. Det är alltså fråga om samma beräkningssätt som vid värderingen vid förmögenhetsbeskattningen. 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 1998 multipliceras med försäkringens kapitalunderlag den 1 januari 1999 och blir alltså bestämmande vid 2000 års taxering.

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.

Övergångsbestäm- melser

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 1999 blir således avkastningsskatt aktuell först vid taxeringen år 2001. 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. 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 annorledes 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. 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.

Nedsättning pga utländsk skatt

De nya bestämmelserna om avkastningsskatt syftar till en likformig beskattning av inhemska och utländska försäkringar. Den skattskyldige innehavaren av försäkringen har därför rätt till nedsättning av skatt som belastat försäkringen i det utländska försäkringsföretaget eller den som den skattskyldige själv betalat utomlands för försäkringen. Rätten till nedsättning gäller utländsk skatt som betalats efter årsskiftet 1996/97 (10 a § AvPL). Nedsättning medges endast om rätt till avräkning för den utländska skatten enligt AvrL saknas. Med utländsk skatt avses inkomstskatter, förmögenhetsskatter och punktskatter, dock inte mervärdesskatt (prop. 1995/96:231 s. 41). Om den utländska skattebelastningen uppgår till åtminstone avkastningsskattens belopp blir "nettot" plus minus noll.

Grundregeln är att det endast är betald utländsk skatt som allokerats till försäkringen som ska beaktas, dvs. den faktiska skattebelastningen på sparandet. Om det föreligger svårigheter att få fram detta, kan av förenklingsskäl godtas ett försiktigt beräknat skattebelopp som kan antas ha belastat försäkringen. 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.

2.5.2.7 Kontrolluppgifter

Verksamhet i Sverige

För utländsk försäkringsgivare som bedriver verksamhet i Sverige genom sekundäretablering eller med koncession gäller samma regler som för svenska försäkringsföretag. I fråga om kapitalförsäkringar är det då fråga om uppgift enbart till ledning för förmögenhetstaxeringen eftersom avkastningsskatten i det fallet betalas av försäkringsföretaget.

Gränsöverskridande verksamhet

Utländskt försäkringsföretag som enligt EU:s regler och lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige avser att bedriva gränsöverskridande försäkringsverksamhet här ska till FI, innan verksamheten inleds, lämna en skriftlig förbindelse enligt vilken företaget årligen senast den 31 januari till RSV åtar sig att lämna kontrolluppgifter enligt 3 kap. 15 § LSK (3 kap. 32 b § LSK), blankett, Förbindelse/Undertaking - gränsöver-skridande verksamhet, utländska försäkringsföretag (RSV 2745).

Innehavaren, dvs. den som tecknat försäkringen i den gränsöverskridande verksamheten, ska direkt efter det att avtalet tecknats, lämna ett skriftligt medgivande till att försäkringsgivaren får lämna kontrolluppgift till RSV, blankett Medgivande - utländsk försäkring (RSV 2748). Medgivandet lämnas till RSV eller om det finns en svensk förmedlare av försäkringen, dvs. en mäklare, till denne (3 kap. 15 § 4 st. LSK). Om försäkringsgivaren inte lämnat förbindelse (RSV 2745) till FI innan verksamheten inleddes, ska innehavaren av försäkringen även lämna en förbindelse från försäkringsgivaren. Denna förbindelse heter Förbindelse/Undertaking - utländska försäkringsföretag (RSV 2745a).

En förmedlare eller mäklare ska till RSV lämna uppgift om försäkringsgivare och försäkringstagare (namn, postadress, personnummer) på blankett Förmedlad utländsk försäkring (RSV 2749) samt vidarebefordra blanketterna Medgivande (RSV 2748) och Förbindelse/Undertaking (RSV 2745a) försäkringstagaren lämnat till förmedlaren (3 kap. 15 § 3 st. LSK). En förmedlare ska även överlämna uppgift om de försäkringar som tecknats av juridiska personer.

**Kontrolluppgift
från utländskt
försäkringsföretag
som inte är gräns-
överskridande**

Innehavaren ska lämna en skriftlig förbindelse från det utländska försäkringsföretaget (RSV 2745a) att lämna kontrolluppgift enligt 3 kap. 15 § 1 och 2 st. LSK samt ett medgivande (RSV 2748). Anledningen till att denna förbindelse ska lämnas i det enskilda fallet är att någon förbindelse inte lämnas enligt 3 kap. 32 b § LSK eftersom försäkringsverksamheten inte är gränsöverskridande.

Om försäkringen förmedlats genom en mäklare lämnas såväl den-na förbindelse som innehavarens medgivande till mäklaren, som sedan vidarebefordrar handlingarna tillsammans med blankett Förmedlad utländsk försäkring (RSV 2749) till RSV. I annat fall lämnar innehavaren uppgifterna direkt till RSV.

Vad ska kontrolluppgiften innehålla?

Kontrolluppgift lämnas på blankett RSV 2326. För fysisk person och dödsbo ska kontrolluppgift avseende en försäkring i försäkringsrörelse som inte drivs i Sverige från fast driftställe innehålla dels försäkringens värde vid aktuellt års utgång, dels värdet vid närmast föregående års utgång. Det förstnämnda värdet avser förmögenhetsbeskattningen och det sistnämnda värdet avser avkastningsskatten. Denna ska ju, som ovan sagts, beräknas på värdet vid årets ingång. För juridiska personer (utom dödsbo) redovisas endast värdet vid närmast föregående års utgång, dvs. det värde som ligger till grund för avkastningsskatten.

2.6 Avdrag

2.6.1 Utländska socialavgifter

Avdragsrätt föreligger enligt 46 § 2 mom. 1 st. 3) KL för obligatoriska socialförsäkringsavgifter, som påförts vid en debitering som är slutligen fastställd. Ytterligare en förutsättning för avdragsrätt är att den avgiftsgrundande intäkten tas till beskattning för beskattningsåret i Sverige. Den skattskyldige ska vidare ha varit bosatt i Sverige hela beskattningsåret. De avgifter som avses är sådana som har uppkommit vid arbete och som erlagts i enlighet med bestämmelserna i den nordiska konventionen om social trygghet (t.ex. norsk trygdeavgift, danskt arbetsmarkedsbidrag) eller till följd av att den skattskyldige enligt förordningen om social trygghet (EEG) nr 1408/71 ska omfattas av det andra landets lagstiftning om social trygghet. Bosättning här under del av året berättigar till avdrag i den mån det belöper på denna tid (46 § 2 mom. 3 st. KL). Avgifter, som har satts ned genom

ändrad debitering och för vilka avdrag har medgetts, utgör skattepliktig inkomst av tjänst (32 § anv. p. 12 a KL).

Utländska pensioner

2.6.2 Särskilt grundavdrag

Vid beräkning av särskilt grundavdrag för folkpensionär ska ålders-, förtids- eller efterlevandepension, som betalas ut enligt utländsk lagstiftning om social trygghet och utgår enligt grunder som är jämförbara med vad som gäller för folkpension behandlas som folkpension om skattskyldighet för utbetalningen föreligger i Sverige (48 § anv. p. 1 KL). För att en pension ska anses vara jämförbar med svensk folkpension ska den utländska pensionen utbetalas oberoende av tidigare förvärvsarbete. Pensionen från utlandet ska således grunda sig på bosättning och inte vara inkomstrelaterad.

Exempel på pensioner som är jämförbara med den svenska folkpensionen är motsvarande utbetalningar från de andra nordiska staterna, Nederländerna och Kanada. I det nya nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1996:1512), som gäller från den 1 januari 1998, finns angivet ett minsta belopp om 20 000 kr, med vilket avdrag ska medges (artikel 26 p. 4). I praktiken kan särskilt grundavdrag endast medges på pensioner från Norge, eftersom Sverige inte beskattar andra nordiska länders socialförsäkringspensioner. Enligt det svensk-tyska skatteavtalet ska tysk grundpension behandlas på samma sätt som svensk folkpension (artikel 18 p. 5).

Är den utländska skattepliktiga pensionen inte jämförbar med den svenska folkpensionen ska den tas upp till beskattning. Är detta den enda pension den skattskyldige har blir konsekvensen att personen i fråga inte är berättigad till

särskilt grundavdrag.

För det fall den utländska pensionen är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal ska den heller inte påverka det särskilda grundavdragets storlek.

Rätt till särskilt grundavdrag motsvarande vad som skulle ha erhållits enligt 48 § 2 eller 3 mom. KL, dvs. vanligt grundavdrag, föreligger dock alltid.

2.6.3 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 RSV rekommendationer om normalbelopp varje kalenderår. Normalbeloppen har betydelse för vilka skattefria belopp som kan utbetalas av arbetsgivaren vid exempelvis tjänsteresa samt vilka avdrag den skattskyldige kan erhålla avseende ökade levnadskostnader.

2.6.4 Hemresor vid arbete utomlands

När det gäller förutsättningar för avdrag för hemresor vid arbete utomlands är de grundläggande reglerna desamma som vid inrikes anställning. Avdragsrätten avser även resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna. Då resan sträcker sig utanför EU/EES-området medges avdrag för den del av kostnaden som proportionellt belöper på resa inom området. En motsvarande utvidgning av avdragsrätten har också skett när det gäller inställelseresor, dvs. första resan till och sista resan från ett arbete.

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 kilometer. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom eller mellan Europeiska unionens medlemsländer eller EES-länderna.

2.6.5 Avdrag för avgift till utländsk A-kassa

Enligt 33 § anv. p. 6 KL gäller att avdrag medges för avgift till utländsk arbetslöshetskassa eller motsvarande enligt ett annat lands system för förmåner vid arbetslöshet. Detta gäller under förutsättning att intäkten av arbetet från arbetslandet tas upp som intäkt av tjänst i Sverige under beskattningsåret och avgiften inte dras av enligt 46 § 2 mom. 1 st. 3) KL. Har den skattskyldige varit bosatt i Sverige eller vistats här stadigvarande under endast en del av beskattningsåret medges avdrag bara till den del avgiften belöper på sådan tid.

2.7 Beskattningsort

Person som varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket under någon del av året före taxeringsåret ska taxeras i hemortskommunen (56 § KL och 14 § 1 mom. SIL). Vad som förstås med hemortskommun framgår av 2 § 1 mom. SIL jämförd med 66 § KL. 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, LSI eller av 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 bosatta i Sverige är den kommun till vilken anknytningen varit starkast under beskattningsåret (66 § 3 st. KL). Detta innebär att för den som efter en utflyttning alljämt 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

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, LSI eller enligt reglerna i KL och SIL 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 § LSI, 53 § 1 mom. a) KL och 6 § 1 mom. a) SIL.

2.9 Beskattningsort

Person som saknar hemortskommun i Sverige taxeras här för inkomst som inte omfattas av reglerna i SINK och LSI i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål (GD) till kommunal inkomstskatt

enligt 56 § KL och till statlig inkomstskatt enligt 14 § 1 mom. SIL. I GD taxeras även inkomst som enligt skatteavtal får beskattas i Sverige utan att bestämmelse om beskattningssort meddelats (56 § KL). Vid in- eller utflyttning under beskattningsåret gäller vad som ovan sagts under rubriken obegränsat skattskyldiga. Den kommunala skattesatsen i GD är 25 procent enligt lagen (1972:78) om skatt för gemensamt kommunalt ändamål. Kommunalinkatten i GD ska enligt 71 § KL användas till utjämning av skattetrycket mellan olika kommuner eller andra menigheter.

2.10 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

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 KL, SIL 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 inte är bosatt här i riket och som inte heller stadigvarande vistas här. Genom hänvisningen till KL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i 53 § anv. p. 1 KL samt i 68 § KL (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 om antalet dagar av fysisk vistelse i Sverige skulle överstiga 183 dagar under en tolv månadersperiod. Personen omfattas av SINK:s regler.

Det tredje och sista villkoret som uppställs i 3 § 1 st. 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 uppräkningslista 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 LSI. 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 SINK:s regler endast om den sammanhängande vistelsen i Sverige understiger sex månader. Ansökan om beslut om särskild inkomstskatt ska lämnas in till SKM. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar SKM 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 betalar normalt svenska arbetsgivaravgifter i sin helhet, 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 personen att betrakta som bosatt här i landet (68 § KL) och ska beskattas och taxeras som sådan. Ansökan om "jämkning" av preliminär skatt ska lämnas till SKM. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar SKM 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 betalar normalt 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 SKM. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar SKM 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 betalar normalt fulla 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 (det nya nordiska skatteavtalet). 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 "dag-pendlare".

Gränsgångare - hemvist i Sverige

En i Sverige skatterättsligt bosatt person som dessutom har hemvist i Sverige och är gränsgångare enligt skatteavtalet ska beskattas för sin inkomst i Sverige enligt KL och SIL. 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 SKM 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.

Svenska diploma- ter

I 3 § 2 st. SINK anges att sådana personer som avses i 69 § KL inte är skattskyldiga enligt SINK. De personer som avses här är svenska medborgare som tillhört svensk beskickning i utlandet, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens, delegationens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst är bosatta utomlands. Det gäller vidare sådan persons make/maka samt barn under 18 år, om de har varit svenska medborgare och har bott hos honom/henne. Denna bestämmelse får ses som ett förtydligande av bestämmelsen i lagrummets första stycke. Nu angiven

personkrets omfattas av de för här i riket bosatta personer gällande bestämmelserna. 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 i utbetalare, som gjort avdrag för särskild inkomstskatt, men som inte betalat in denna, kan enligt 21 § SINK jämförd med 12 kap. 2 § SBL göras ansvarig för skatten.

"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 i riket obegränsad skattskyldig, hade varit skattepliktig enligt KL (5 § 4 st. SINK). Detta innebär bl.a. att sådana i 19 § KL uppräknade belopp och ersättningar etc., inkomst av näringsverksamhet, kapital och fastighet aldrig kan falla in under SINK:s regler. Uppräkningen av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga tjänsteinkomsterna i 5 § SINK är fullständig.

I samband härmed finns anledning att uppmärksamma gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet, som är av särskild betydelse i konsultbranschen men även i andra sammanhang. 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 bör därför kunna påvisa att det utländska företaget har F-skatt eller har åberopat F-skatt 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).

**Pension etc.
enligt
AFL**

Pension och annan ersättning enligt AFL är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 4 SINK men endast till den del beloppet överstiger uppbyggnaden folkpension och pensionstillskott som erhållits enligt 2 § lagen (1969:205) om pensionstillskott. Folkpension, som utgått i form av förtidspension, är skattepliktig till den del beloppet överstiger 52 procent av pensionstillskott, som uppbyggnads enligt 2 § a samma lag. Folkpension enligt 17 kap. 2 § AFL som har samordnats med yrkesskadelivränta eller annan i nämnda lagrum angiven livränta är skattepliktig endast till den del beloppet överstiger den pension, som skulle ha betalats ut om sådan samordning inte hade skett.

**Uttrycket "folk-
pension"**

Av 5 § 2 st. SINK framgår att tilläggs pension ska behandlas som folkpension i den mån den föranlett avräkning av pensionstillskott enligt lagen härom. Däremot ska varken barnpension eller vårdbidrag räknas som folkpension.

**Pension pga
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 pga 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 pga 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 (t.ex. sjukpenning från försäkringskassan) eller på grund av militärtjänstgöring

Sjukpenning

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

A-kassa och studiestöd

Vidare är

- 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 uppuren, genom verksamhet här 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.

Återfört avdrag för egenavgifter etc.

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

- återfört avdrag för egenavgifter enligt SAL,
- egenavgifter, som fallit bort, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt
- avgifter som avses i 46 § 2 mom. 1 st. 3 KL 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 49 § anv. KL. Som sjöinkomst räknas inkomst av lön, naturaförmåner eller annan ersättning. Till sjöinkomsten 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 anlita d en entreprenör ombord på svenskt handelsfartyg med en bruttodräktighet av minst 100 bruttoton, 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 anlita d 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 anlita d 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). Beskattningsmyndighet är SKM i Göteborg (RSFS 1999:31).

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
KL**

En inkomst måste vara skattepliktig enligt KL för att den även ska vara skattepliktig enligt SINK. Detta framgår av 5 § 4 st. SINK.

Kostnadsersättning

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 med 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).

Kontantprincipen

Skattskyldig enligt 3 § SINK är den som är bosatt utomlands och som uppbär en enligt 5 § skattepliktig inkomst. Frågan om en inkomst har varit tillgänglig för lyftning 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 KL och SIL:s bestämmelser.

Utflyttning - betalning i efter- skott

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, han inte längre i skattehänseende kan anses bosatt i Sverige. Enbart sådana tjänsteinkomster som blir tillgängliga för lyftning efter det att bosättningen i Sverige upphört omfattas av SINK. Detta gäller oavsett om tjänsteinkomsten rent faktiskt hänför sig till tid under vilken personen var bosatt i Sverige eller inte.

Inflyttning - betalning i för- skott

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 betraktas som bosatt här, ska utföra i Sverige. En sådan förskottslön är skattepliktig enligt bestämmelserna i 5 § 2 st. SINK.

Avyttring av aktier i FÅAB

I SINK:s regelsystem finns inte någon bestämmelse motsvarande den i 3 § 12 mom. SIL. Detta innebär att sådan vinst vid avyttring av aktier i svenskt fåmansföretag som enligt nämnda lagrum ska beskattas som inkomst av tjänst inte omfattas av SINK utan ska beskattas enligt reglerna i KL och SIL.

2.10.6 Från skatteplikt undantagna inkomster

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

I 6 § p. 1 har tagits in en s.k. montörregel. 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 tolv månadersperiod, 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 tolv månadersperiod som helst. Någon koppling till kalenderåret finns inte. I princip påbörjas en ny tolv månadersperiod varje dag.

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 53 § anv. p. 3 KL (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 utom 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 LSI är enligt 6 § p. 4 SINK undantagen från skatteplikt enligt SINK (se vidare under avsnitt 2.11). Observera dock att scenarbetare, koreografer, regissörer m.fl. omfattas av bestämmelserna i SINK och inte av de i LSI.

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

I likhet med vad som gäller enligt KL och SIL är sådan inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal inte heller skattepliktig 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 skatteav- drag (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. Vilken SKM som i det enskilda fallet är beskattningsmyndighet, och som ska fatta beslutet, framgår av 8 § SINK. 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 SKM i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare som är beskattningsmyndighet (8 § 2 st. SINK). Detta gäller även om ar-betstagaren utför viss del av arbetet t.ex. i sitt hemland. Om ar-betsgivaren inte är registrerad men bosatt här i riket är det SKM i den region där han är bosatt som är beskattningsmyndighet.

När det gäller utomlands bosatta som uppbär sjöinkomst är SKM i Göteborg beskattningsmyndighet (RSFS 1999:31).

I andra fall än de ovan beskrivna är SKM i Stockholm beskattningsmyndighet (8 § 1 st. SINK). Av detta följer att det är SKM i Stockholm som är beskattningsmyndighet då en i utlandet bosatt person uppbär inkomst från Sverige (t.ex. pension) eller då en person som vistas tillfälligt i Sverige uppbär inkomst från en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här.

Hur funktionen som beskattningsmyndighet ska organiseras inom respektive region regleras inte av lagen. Frågan om vilken SKM som i olika situationer är att anse som beskattningsmyndighet 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 RSV: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 SKM (i egenskap av beskattningsmyndighet) 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 SKM i den region där arbetsgivaren är registrerad/ bosatt som enligt 8 § 2 st. SINK är beskattningsmyndighet.

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 blivit tillgänglig för lyftning 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 SKM i Stockholm som är beskattningsmyndighet.

Lön etc. uppbärs efter hemresa

Om däremot en utomlands bosatt person, som tillfälligt har vis-tats och arbetat här, efter det att vistelsen avbrutits erhåller en retroaktiv utbetalning är det beskattningsmyndigheten i den region där arbetsgivaren är registrerad/bosatt som är rätt beskattningsmyndighet. Den omständigheten att utbetalningen sker eller beskattningsmyndighetens beslut fattas vid en tidpunkt då den skattskyldige inte längre vistas i Sverige saknar betydelse.

"Svensk" utbetalare

2.10.9 Skatteavdrag m.m.

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.

Har utbetalaren varken erhållit ett beslut

eller ett besked ska förhöjt skatteavdrag göras enligt 10 § 2 st. SINK, dvs. avdrag ska göras såsom för preliminär skatt enligt 8 kap. 6 § SBL.

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.

"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, beräkandet 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

inkomsten är skattefri.

Underlåta skatteavdrag om det sker i annan stat

SKM 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 här 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 SKM 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

När det gäller uppbörd av särskild inkomstskatt enligt äldre regler, dvs. UBL, hänvisas till IHL 95 s. 61.

Särskild inkomstskatt, som har innehållits genom skatteavdrag, ska enligt 15 § SINK numera 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 skattedeclaration och betalning normalt ska vara SKM 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 skattedeclarationen den 26 i månaden efter redovisningsperioden (i december är motsvarande datum den 27).

2.10.11 Socialavgifter

För arbetstagare som är bosatt utomlands ska arbetsgivaren normalt betala socialavgifter på vanligt sätt. Finns intyg om att annat lands socialförsäkring är tillämplig för arbetstagaren, exempelvis E 101, ska arbetsgivaren inte betala några arbetsgivaravgifter i Sverige. 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.

När det gäller uttag av socialavgifter för personer bosatta utomlands är det i vissa situationer viktigt att skilja mellan om mottagaren av ersättning är arbetstagare eller uppdragstagare. Styrelseledamöter är exempel på uppdragstagare. Av 1 kap. 1 § LAF framgår att uppdragstagare är försäkrad enligt LAF endast om han är bosatt i Sverige. Är personen inte försäkrad enligt LAF kan endast

ålderspensionsavgift bli aktuell. Viktigt att observera härvid är dock att är styrelseledamot eller annan uppdragstagare bosatt och medborgare i något EU-/EES-land är personen försäkrad enligt LAF trots att han är bosatt utomlands. Detta följer av diskrimineringsförbudet i artikel 12 i Romfördraget och av likabehandlingsprincipen i artikel 3 i (EEG) nr 1408/71. Samma kan gälla om en konvention om social trygghet är tillämplig. Om uppdragstagaren omfattas av LAF och svensk socialförsäkring är tillämplig ska således samtliga avgifter betalas här i Sverige av uppdragsgivaren. Om så inte är fallet ska uppdragsgivaren endast betala ålderspensionsavgift.

2.10.12 Allmän pensionsavgift

En i utlandet bosatt person debiteras inte allmän pensionsavgift, om han beskattas enligt reglerna i SINK, eftersom personen inte taxeras här. Detta oavsett om det saknas intyg om att annat lands socialförsäkring är tillämplig eller inte.

2.10.13 Kontrolluppgift

Den som har betalat ut belopp till en enligt SINK skattskyldig person, är också skyldig att lämna kontrolluppgift (18 § SINK). Skyldighet att lämna kontrolluppgift föreligger också för sådana ersättningar och inkomster som avses i 6 § p. 2, 3, 5 och 6 SINK, dvs. för i punkterna angivna ersättningar för resor och logi, för avlöning m.m. till lokalanställda samt för inkomster som är undantagna från beskattning enligt skatteavtal.

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

- RSV 2340 avser förvärvsinkomster

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

Kontrolluppgift ska lämnas även om inkomsten genom beslut befriats från skatt. Har något beslut inte meddelats, och oavsett om så borde ha skett eller inte, ska, i fall då inkomsttagaren är bosatt utomlands och inkomsten inte ska beskattas i Sverige s.k. gul kontrolluppgift (blankett RSV 2303 eller engelsk version RSV 2309) eller, i övriga fall, "vanlig", vit kontrolluppgift (blankett RSV 2300) lämnas. Under avsnitt 2.10.3 behandlas vilken kontrolluppgift som är aktuell i en viss specifik situation, när det gäller gränsgångare. Det saknas beloppsgräns för när grön kontrolluppgift ska lämnas. För gul kontrolluppgift gäller däremot att denna ska lämnas om det sammanlagda värdet av ersättningar och förmåner är 100 kr eller mer för hela året. Om ersättningarna betalas ut av fysisk person eller svenskt dödsbo och inte är omkostnad i näringsverksamhet är beloppsgränsen 1 000 kr för hela året.

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 i fråga 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 SKM 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 (tidigare benämnt jämkning) 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 SKM 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.

Till Innehållsförteckningen

<< Till 2.1 - 2.4.2.4

Till 2.11 - 2.16.6 >>

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 2.1 - 2.4.2.4](#)

[<< Till 2.5 - 2.10.17](#)

2.11 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m. fl.

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. (LSI).

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 § LSI).

I 5 § LSI anges slutligen att sådana personer som avses i 69 § KL inte är skattskyldiga enligt LSI. De personer som här avses är svenska medborgare som tillhört svensk beskickning i utlandet etc. Se vidare i avsnittet som behandlar SINK vid kantrubriken "Svenska diplomater etc.".

2.11.3 Definitioner

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

Bosatt utomlands

Enligt 3 § LSI avses med uttrycket *bosatt utomlands* en fysisk person som inte är bosatt här i riket och som inte heller stadigvarande vistas här. Av denna definition samt den i 2 § LSI gjorda hänvisningen till KL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i 53 § anv. p. 1 KL samt 68 § KL (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 § LSI finns en uppräknning av de vanligaste formerna av artistisk verksamhet. Enligt denna uppräknning 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 LSI, 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 LSI 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. Är personen i fråga bosatt utomlands blir i stället SINK aktuell.

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 LSI.

Artistföretag

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

Arrangör

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

Svenskt fartyg

Enligt definitionen i 3 § LSI hänvisar begreppet "svenskt fartyg" till sådant svenskt och utländskt handelsfartyg som avses i 49 § anv. p. 2 KL.

Utbetalaren av vederlaget**2.11.4 Redovisnings- och betalningsskyldighet**

Enligt 6 § 1 st. LSI är den som enligt 14 § är redovisningsskyldig för skatten också ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt. Detta innebär att den som i Sverige 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 LSI) inte betalas inom den tid som föreskrivs i 14 §

LSI tas dröjsmålsavgift ut enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift.

2.11.5 Skattepliktiga inkomster

En uttömmande uppräknning av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga inkomsterna finns i 7 § LSI.

Uppburits från Sverige

En förutsättning för att inkomsten överhuvudtaget ska vara skattepliktig är att den *uppburits från Sverige*. Härmed avses även ersättning som utländsk arrangör betalar till utländsk artist eller artistföretag för artistisk verksamhet här i riket.

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 uppräknning av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt LSI.

Frivillig betalning till gatumusikant

Enligt 8 § p. 1 LSI 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 LSI har inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket speciellt undantagits från skatteplikt enligt LSI. Beskattning av sådan verksamhet ska ske enligt bestämmelserna i KL och SIL.

Royalty och periodiskt utgående avgift

Vidare är enligt 8 § p. 3 LSI royalty och periodiskt utgående avgift undantagna från beskattning enligt LSI. 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 LSI är inkomst som undantas från beskattning på grund av skatteavtal (72 § KL) inte skattepliktig enligt LSI.

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 § LSI).

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 LSI). 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 ske 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 basbelopp (benämns prisbasbelopp fr.o.m. 1999) enligt AFL avrundat till närmaste hundratal kronor.

2.11.7 Skattesats

Av 9 § LSI 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 bruttointkomsten och möjlighet till kostnadsavdrag saknas. Observera dock att vissa kostnadsersättningar och naturaförmåner har undantagits från skatteplikt.

2.11.8 Beskattningsmyndighet

Beskattningsmyndighet är SKM i Gävle, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika. Den som har att betala denna särskilda inkomstskatt ska anmäla sig hit för registrering. I de fall ett tillfälligt

personnummer behöver tilldelas sker detta av det skattekontor där utbetalaren är registrerad eller där arrangemanget ägt rum.

2.11.9 Socialavgifter

När underlaget för avgifter ska bestämmas ska utbetalaren bortse från ersättningar för vilken ska betalas LSI (2 kap. 4 § p. 4 SAL). Den utländske artisten omfattas inte heller av svensk socialförsäkring, vilket innebär att någon PGI inte beräknas. Det finns dock ett viktigt undantag. Artister som är bosatta och medborgare i annat EU-/EES-land men som arbetar i Sverige ska enligt huvudregeln i förordningen (EEG) nr 1408/71 vara omfattade av svensk socialförsäkring, dvs. sysselsättningslandets lagstiftning. För dessa artister ska bl.a. PGI beräknas på ersättningen. Utbetalaren ska därför lämna en gul kontrolluppgift för nu nämnda personkrets. Detta trots att några avgifter inte kommer att betalas. Någon allmän pensionsavgift betalas naturligtvis inte heller eftersom någon taxering inte sker. Det kan dock förekomma att artisten i fråga omfattas av ett annat lands socialförsäkring, normalt bosättningslandets. Detta kan vara fallet när artisten har arbete i flera länder samtidigt. Artisten ska i sådana fall kunna visa upp E 101, Intyg om tillämplig lagstiftning, där det ska framgå att ett annat lands lagstiftning tillämpas.

2.11.10 Kontrolluppgifter

Den som har betalat ut ersättning eller utgivit förmåner till person som omfattas av svensk socialförsäkring enligt förordningen (EEG) nr 1408/71 eller enligt den nordiska eller den svensk-österrikiska konventionen och beskattas enligt LSI ska lämna uppgift om utgivna ersättningar på gul kontrolluppgift (RSV 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. Omfattas inte artisten i fråga av svensk socialförsäkring behöver kontrolluppgift endast lämnas om Sverige har överenskommelse med det andra landet om utbyte av kontrolluppgifter. Kontrolluppgiftsskyldighetens omfattning framgår av RSV:s föreskrifter om skyldighet att lämna kontrolluppgift (RSFS 1999:6).

För gul kontrolluppgift gäller att denna ska lämnas om det sammanlagda värdet av ersättningar och förmåner är 100 kr eller mer för hela året. Om ersättningen betalas ut av fysisk person eller svenskt dödsbo och inte är omkostnad i näringsverksamhet är beloppsgränsen 1 000 kr för hela året.

2.12 Avdrag vid in- och utflyttning m.m.

Allmänna avdrag

Sådana allmänna avdrag som anges i 46 § 2 mom. KL (periodiskt understöd m.m.) medges endast person som är bosatt 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 medges i den mån det belöper på den tid han varit bosatt i Sverige. Motsvarande gäller vid inflyttning till Sverige (46 § 2 mom. 4 st. KL).

Grundavdrag

Den som varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret får helt grundavdrag. Detta gäller även den som stadigvarande vistas här utan att vara bosatt här i landet liksom den som hela året haft väsentlig anknytning till Sverige. Den som varit bosatt i Sverige endast en del av beskattningsåret får ett reducerat grundavdrag (48 § 3 mom. KL). Avdrag medges med en tolfteedel av 0,24 basbelopp vid för varje kalendermånad eller del därav som bosättningen eller vistelsen avser.

Diplomater

Svensk diplomat i utlandet anses vid tillämpning av skattelagarna som bosatt i Sverige (69 § KL och 17 § SIL). 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 levte under hela året (53 § 3 mom. KL). Dödsbo efter person som inte var folkpensionär och som har flyttat till Sverige under beskattningsåret och var bosatt här vid dödsfallet, medges grundavdrag från tidpunkten för inflyttningen till beskattningsårets utgång med en tolfteedel av 0,24 basbelopp för varje kalendermånad eller del därav (48 § anv. p. 3 st. 1 KL).

Dödsbo efter person som inte var folkpensionär och vid sitt frånfälle inte var bosatt här kan ha rätt till grundavdrag om den avlidne under någon del av beskattningsåret varit bosatt här. Grundavdrag beräknas då med en tolfteedel

av 0,24 basbelopp för varje kalendermånad eller del av kalendermånad som den avlidne varit bosatt här i riket under beskattningsåret (48 § anv. p. 4 st. 1 KL).

Beräkning av reducerat grundavdrag

Nedanstående tabell används för reducerat grundavdrag. Tabellen kan användas då en person inte varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret. Tabellen har beräknats med ledning av det för inkomståret 1999 gällande basbeloppet 36 400 kr.

| Grundavdraget beräknas för | Grundavdragets storlek, kr Tax 2000 |
|-----------------------------------|--|
|-----------------------------------|--|

| | |
|-----------|-------|
| 1 månad | 700 |
| 2 månader | 1 400 |
| 3 " | 2 100 |
| 4 " | 2 900 |
| 5 " | 3 600 |
| 6 " | 4 300 |
| 7 " | 5 000 |
| 8 " | 5 800 |
| 9 " | 6 500 |
| 10 " | 7 200 |
| 11 " | 8 000 |

Särskilt grundavdrag

För person som varit bosatt i Sverige endast del av året får det särskilda grundavdraget inte överstiga den del av folkpension och pensionstillskott eller ATP som föranlett avräkning av pensionstillskott som uppburits under bosättningstiden i Sverige. Rätt till särskilt grundavdrag föreligger dock alltid med så stort belopp som den skattskyldige skulle ha fått i grundavdrag enligt 48 § 2 eller 3 mom. KL om dessa bestämmelser i stället hade tillämpats (48 § anv. p. 1 st. 6 KL). För tiden för bosättning utomlands

tillämpas SINK på pensionsinkomster. Denna lag medger ett motsvarande skattefritt belopp (se avsnitt 2.10.5).

2.13 Deklarationsskyldighet

Om deklarationsskyldighet för obegränsat skattskyldiga som varit bosatta i Sverige under hela beskattningsåret, se HL 99, kapitel 4.

Den som inte varit bosatt i Sverige under hela året ska lämna självdeklaration om de skattepliktiga bruttointäkterna av tjänst m. m. uppgått till sammanlagt minst 100 kr (2 kap. 4 § p. 4 LSK). Särskild självdeklaration ska lämnas (2 kap. 13 § p. 5 LSK) och detta senast den 2 maj taxeringsåret (2 kap. 28 § 3 st. LSK).

Deklarationsskyldighet föreligger även för person med förmögenhetstillgångar som vid beskattningsårets utgång haft ett värde som överstiger 900 000 kr eller när underlag för skogsvårdsavgift, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas för honom.

När man bedömer deklarationsskyldighet ska hänsyn inte tas till sådan inkomst eller förmögenhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt KL, SIL 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. 4 § 2 st. LSK).

2.14 Beskattning av diplomater

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 (69 § KL, 17 § SIL och 2 kap. 5 § LSK). 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 32 § 3 mom. KL 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, kanslisters 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 KL och SIL

Ej bosatta här

I beskattningshänseende anses en person som tillhör främmande stats beskickning eller lönade konsulat här i riket eller beskickningens eller konsulatets betjäning inte vara bosatt här (70 § 1 mom. KL och 18 § 1 mom. SIL). 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.

Inkomstbeskattning

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, 53 § 1 mom. a) KL samt 6 § 1 mom. a) SIL 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. p. 1 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. p. 2 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. p. 3 SINK),
- pensioner, skadeersättningar, ersättning från A-kassa m.m. i den omfattning som anges i 5 § 1 st. p. 4-12 SINK,
- inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket [53 § 1 mom. a) KL och 6 § 1 mom. a) SIL],
- inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § SIL och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras [53 § 1 mom. a) KL och 6 § 1 mom. a) SIL],
- inkomst respektive vinst vid avyttring av dels aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom. SIL, dels konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgetts av svenska aktiebolag, dels sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner

och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här [53 § 1 mom. a) KL och 6 § 1 mom. a) SIL],

- återfört avdrag för egenavgifter enligt SAL för restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. 1 st. 3) KL och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa hänför sig till näringsverksamhet [53 § 1 mom. a) KL och 6 § 1 mom. a) SIL],
- inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar [6 § 1 mom. a) SIL]. Utländska diplomater är dock undantagna. Se vidare under kantrubrik "Andel i ekonomisk förening" i detta avsnitt,
- löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket [6 § 1 mom. a) SIL] samt
- vinst vid avyttring av fastighet här i riket eller av egendom som avses i 26 § SIL och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket [6 § 1 mom. a) SIL].

Andel i ekonomisk förening

Utländska diplomater etc. är vidare frikallade från skattskyldighet för inkomst för utdelning på andel i svensk ekonomisk förening (18 § 1 mom. andra meningen SIL).

Beskattningsmyndighet enligt 8 § SINK

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). För diplomater, konsuler etc. som vistas endast tillfälligt i Sverige, dvs. normalt sett kortare tid än sex månader, är beskattningsmyndighet enligt 8 § 2 st. SINK den SKM i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare eller, i vissa fall, är bosatt. För diplomater, konsuler etc. som, utan att vara skattemässigt bosatta, har sitt egentliga bo och hemvist här eller som stadigvarande vistas här är SKM i Stockholm beskattningsmyndighet (8 § 1 st. SINK).

Beskattningsort enligt KL, SIL och SFL

Enligt 70 § 1 mom. KL, 18 § 1 mom. SIL respektive 1 § SFL är det den kommun där diplomaten, konsuln etc. under beskattningsåret först hade sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistades som är beskattningsort. Om vistelsen i Sverige enbart är tillfällig ska dock beskattningsorten bestämmas med utgångspunkt i bestämmelserna i 56 § KL och 14 § 1 mom. 1 st. SIL. I sistnämnda fall sker beskattning i Stockholm.

I Sverige lokalanställd personal m.fl.

Enligt 70 § 2 mom. KL och 18 § 2 mom. SIL är person som tillhör främmande stats beskickning eller lönade konsulat i Sverige och som inte omfattas av bestämmelserna i 70 § 1 mom. KL respektive 18 § 1 mom. SIL frikallad från skattskyldighet för inkomst av tjänst hos den främmande makten. Denna bestämmelse är t.ex. tillämplig på en i Sverige bosatt person, svensk eller utländsk medborgare, som tar anställning vid en utländsk stats här belägna beskickning. En sådan person är

inte skattskyldig här för den från beskickningen 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).

Olönad svensk konsul

Olönad svensk konsul, som är svensk eller utländsk medborgare, beskattas enligt 70 § 3 mom. KL och 18 § 3 mom. SIL 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 vistas i Sverige.

Enligt 4 § 4 st. KupL, som hänvisar till 18 § 1 mom. SIL, föreligger dock inte skattskyldighet för personer som tillhör en främmande stats beskickning eller lönade 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 SIL.

2.14.2.3 Bestämmelserna i FTL och LSF

Fastighetstaxering

Enligt 3 kap. 4 § 4 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 p. 1 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 fastighetsskatt.

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.

Beskicknings- chefens bostad

2.14.3.1 Beskickningslokaler

Enligt artikel 23 p. 1 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 p. 2 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 p. 1 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.

Skatter och av- gifter som ska erläggas

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:

- sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varors 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
- stämpel- 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 p. 1 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 p. 2 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 p. 3 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 p. 4 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 p. 1 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 p. 2 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 Beskattningen av konsuler etc.

Enligt artikel 49 p. 1 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 realisationsvinster, 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 avser konsulatlokaler och karriärkonsulatschefs bostad.

Tjänstepersonal

Enligt artikelns p. 2 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 p. 1 i 1961 års konvention resp. art. 32 p. 1 i 1963 års konvention

Dessa lokaler är undantagna från skatteplikt till statlig fastighets- skatt; 1 § 1 st. LSF

Beskickningschefs- och karriärkon- sulatschefs bostad är - med vissa undantag - befriade från statlig och kommunal skatt; art. 23 p. 1 i 1961 års konvention resp. art. 49 p. 1 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 stat- lig och kommunal skatt; art. 49 p. 1 i 1963 års konvention

Om begränsat skattskyldig enligt 18 § 1 mom. 2 st. SIL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 53 § 1 mom. a) KL, 6 § 1 mom. a) SIL samt även 4 § KupL

I övriga fall är lönen från beskickningen skattefri enligt 18 § 2 och 3 mom. SIL

Konsuler och konsulat tjänstemän är - med vissa undantag - befriade från statlig och kommunal skatt; art. 49 p. 1 i 1963 års konvention

Om begränsat skattskyldig enligt 18 § 1 mom. 2 st. SIL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 53 § 1 mom. a) KL, 6 § 1 mom. a) SIL samt även 4 § KupL

I övriga fall är lön och förmåner skattefria enligt 18 § 2 och 3 mom. SIL

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 p. 1 i 1961 års konvention

Om begränsat skattskyldig enligt 18 § 1 mom. 2 st. SIL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 53 § 1 mom. a) KL, 6 § 1 mom. a) SIL samt även 4 § KupL

Konsuls och konsulat tjänstemans familj är - med vissa undantag - befriade från statlig och kommunal skatt; art. 49 p. 1 i 1963 års konvention

Om begränsat skattskyldig enligt 18 § 1 mom. 2 st. SIL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 53 § 1 mom. a) KL, 6 § 1 mom. a) SIL samt även 4 § KupL

Beskicknings
administrativa och
tekniska personal är -
med vissa undantag -
befriade från statlig
och kommunal skatt;
art. 37 p. 2 i 1961 års
konvention

Om begränsat
skattskyldig enligt
18 § 1 mom. 1 st.
SIL, se t.ex.
katalogerna i 5 §
SINK, 53 § 1
mom. a) KL, 6 § 1
mom. a) SIL samt
även 4 § KupL

I övriga fall är lön
och förmåner
skattefria enligt 18
§ 2 mom. SIL

Person som tillhör
administrativ eller
teknisk personals
familj är -med vissa
undantag - befriade
från skatt och andra
pålagor på lönen från
beskickningen; art. 37
p. 3 i 1961 års
konvention

Om begränsat
skattskyldig enligt
18 § 1 mom. 2 st.
SIL, se t.ex.
katalogerna i 5 §
SINK, 53 § 1
mom. a) KL, 6 § 1
mom. a) SIL samt
även 4 § KupL

Konsulats
tjänstepersonal är be-
friade från alla skatter
och andra pålagor på
lönen från konsulatet;
art. 49 p. 2 i 1963 års
konvention

Om begränsat
skattskyldig enligt
18 § 1 mom. 2 st.
SIL, se t.ex.
katalogerna i 5 §
SINK, 53 § 1
mom. a) KL, 6 § 1
mom. a) SIL samt
även 4 § KupL

I övriga fall är lön
och förmåner
skattefria enligt
18 § 2 och 3
mom. SIL

| | |
|--|--|
| 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 beskicknings- medlemmen; art.37 p. 4 i 1961 års konvention | Om begränsat skattskyldig enligt 18 § 1 mom. 2 st. SIL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 53 § 1 mom. a) KL, 6 § 1 mom. a) SIL samt även 4 § KupL I övriga fall är lön och förmåner skattefria enligt 18 § 2 mom. SIL |
|--|--|

2.15 Beskattning av representanter och anställda vid FN och dess fackorgan

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 p. 2 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 flyktingar (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 frågor som sammanhänger med ett kontor i Stockholm för UNHCR:s representant för de nordiska länderna.

Tjänstemän

Enligt artikel IV p. 9 b ska 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 p. 3 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 fackkonventionen 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 (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 p. 1 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 p. 1 befriade från statlig och kommunal inkomstskatt på tjänsteinkomst. Med "tjänsteinkomst" avses enligt artikel 1 p. 1 i "alla penningssummor 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 p. 1 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 p. 3 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 p. 2).

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.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 2.1 - 2.4.2.4](#)

[<< Till 2.5 - 2.10.17](#)

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 3 - Inkomst av näringsverksamhet (Del 1 av 6)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[Till 3.1.6 - 3.1.7.3 >>](#)

[Till 3.1.8 - 3.1.17 >>](#)

[Till 3.2 - 3.2.7 >>](#)

[Till 3.3 - 3.5.4.3 >>](#)

[Till 3.5.5. - 3.5.9 >>](#)

3.1 Obegränsad skattskyldighet

3.1.1 Här i riket hemmahörande personer

Fysisk person

Fysisk person är enligt 53 § 1 mom. a) KL och 6 § 1 mom. a) SIL skattskyldig för all inkomst, oavsett om den härrör från Sverige eller utlandet, om den förvärvats under tid denne varit bosatt här. Vad som i detta sammanhang menas med att vara *bosatt* framgår under avsnitt 2.1.2.

Juridisk person

Svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och vissa andra inländska juridiska personer är enligt 6 § 1 mom. b) SIL skattskyldiga för all inkomst som förvärvats såväl inom som utom landet.

Formella kriterier, registrering etc.

Enligt svenskt synsätt läggs formella kriterier normalt till grund för bedömningen huruvida en juridisk person är inhemsk eller utländsk. Sådana faktorer som var delägarna är hemmahörande eller var verksamheten bedrivs är därför ovidkommande. I stället betraktas aktiebolag och ekonomiska föreningar som hemmahörande här i riket om de har bildats och registrerats enligt svensk lag, och detta oavsett om den verkliga ledningen för företaget utövas här eller utomlands. I ett aktiebolag ska VD:n och minst halva antalet styrelseledamöter vara bosatta inom EES-området, om inte dispens medges från detta krav (8 kap. 4 § ABL). Dispensmyndighet är PRV.

Utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen föreslår i ett delbetänkande (SOU 1995:134) att ett utländskt företag ska göras obegränsat skattskyldig här i landet om dess verkliga ledning utövas i Sverige. Utredningen har ännu inte lett till några åtgärder från lagstiftarens sida.

Uttagsbeskattning Byte av hemvist

Uttagsbeskattning kan aktualiseras enligt 22 § anv.p. 1 b KL om ledningen för ett aktiebolag kommer att utövas från utlandet, t.ex. så att majoriteten av ledamöterna och VD flyttar från Sverige och får hemvist utomlands (se vidare avsnitt 3.1.5.2).

Sådana associationer som inte behöver registreras anses hemmahörande här om styrelsen eller annat huvudförvaltningsorgan har sitt stadgeenliga säte i Sverige. Saknar en sammanslutning även de nu nämnda funktionerna kan bedömningen grundas på var verksamheten huvudsakligen bedrivs.

EEIG

Företagsformen *Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)* syftar till att förverkliga den inre marknaden och underlätta gränsöverskridande samarbete mellan i första hand små och medelstora företag, se vidare avsnitt 9.7.2. En intressegruppering och dess medlemmar och andelar behandlas i skattehänseende som ett handelsbolag respektive delägare och andelar i handelsbolag enligt lagen (1994:1853) om beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Detta innebär bl.a. att bestämmelserna om fåmanshandelsbolag och delägare i sådana är tillämpliga på grupperingar och medlemmar i

grupperingar. Vidare är de lagar som kompletterar KL och SIL tillämpliga, dock att ExpML och RfL inte ska tillämpas på verksamhet som bedrivs av en gruppering. Bestämmelsen i 28 § SIL om beräkning av reavinst vid avyttring av andel i handelsbolag blir tillämplig vid avyttring av andel i en gruppering. Bestämmelserna om handelsbolag och delägare i handelsbolag i SBL och LSK är tillämpliga på grupperingar och dess medlemmar.

En intressegruppering är i likhet med handelsbolag inget skattesubjekt. Ett skäl för att inte göra handelsbolag till skattesubjekt har varit att även andra länder beskattar sådana associationsformer på delägarbasis. Av förenklings-skäl behandlas dock handelsbolag och intressegrupperingar som skattesubjekt såvitt avser fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader.

3.1.2 Inkomstslaget näringsverksamhet

De grundläggande reglerna beträffande inkomstslaget närings- verksamhet återfinns i 21 - 27 § KL och 2 § SIL.

EU-stöd beskattas enligt 22 § anv. p. 9 KL på samma sätt som näringsbidrag. Stödet betraktas som näringsbidrag endast om det inte är förenat med återbetalningsskyldighet eller om återbetalningsskyldighet kan uppkomma endast för det fall näringsidkaren brutit mot något villkor eller någon föreskrift som uppställts för stödet eller om något oväntat inträffat som rubbar förutsättningarna för stödet.

Konkurrensskadeavgifter inom EU

För svenska företag som påförts konkurrensskadeavgift till EU uppkommer fråga om den är avdragsgill vid taxeringen. Av Romfördragets artikel 85 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 uppsåtligt eller av oaktsamhet deltagit i otillåten samverkan. Enligt artikel 15 punkt 4 i förordningen är ett sådant beslut dock inte av straffrättslig karaktär.

LR i Västernorrlands län har i dom den 21 december 1998, mål nr 4050-96, ansett att de "böter" som kommissionen ålagt företaget att betala närmast är att betrakta som sanktionsavgifter. Avgiften är inte uttryckligen undantagen i 20 § 2 st. KL och får enligt LR:s mening betraktas som en driftkostnad i företagets verksamhet.

RSV har överklagat domen och bl.a. berört EG-rättsliga aspekter. Den valda benämningen "fines" ger intryck av att betalningsskyldigheten för den beslutade sanktionen ska behandlas och verkställas på samma sätt som ett av nationell domstol utdömt bötesstraff. Kommissionen kan påföra "fines" från ettusen till en miljon ECU, dock högst 10 procent av omsättningen. Avgiften bestäms efter överträdelsens svårighetsgrad och påförs således efter samma straffmättningsmetoder som för böter. Det torde inte vara förenligt med grunderna för EG-rätten att medlemsstaterna genom direkt ekonomiskt stöd eller indirekt genom avdrag vid inkomstbeskattningen subventionerar den betalningsskyldighet som följer av kommissionens beslut. Det sagda talar enligt RSV:s mening för att de ekonomiska verkningarna av kommissionens beslut till fullo är avsedd att bäras av den som påförts böterna.

Fysisk person

För en fysisk person som är enskild näringsidkare är gränsdragningen till inkomst av tjänst och kapital av betydelse. Till intäkt av kapital räknas nämligen enligt 3 § 1 mom. SIL löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet, vilket är fallet med ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och ränta på kundfordringar. Detsamma gäller beträffande ränta och utdelning på bl. a. omsättningstillgångar.

Handelsbolag

För handelsbolag hör all ränta och utdelning samt realisationsvinst vid avyttring av aktier och andra finansiella instrument till intäkt av näringsverksamhet (22 § anv. p. 1 och 2 KL).

Juridiska personer Juridiska personer, utom dödsbon, ska enligt 1 § 3 mom. SIL redovisa samtliga inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta innebär att aktiebolag och ekonomiska föreningar ska redovisa inte endast traditionell rörelseinkomst i detta inkomstslag utan även sådan inkomst som tidigare beskattades enligt kontantprincipen, såsom avkastning på kapitaltillgångar och vinst på grund av icke yrkesmässig avyttring av egendom (2 § 1 mom. 6 st. SIL). En annan sak är att inkomstberäkningen i vissa fall ska ske enligt reavinstreglerna och inte utifrån bokföringsmässiga grunder (24 § anv. p. 1 st. 10 KL).

Beträffande reaförluster gäller den begränsningen att förlust på kapitalplaceringsaktier endast får utjämnas mot vinster på motsvarande finansiella instrument (2 § 14 mom. 1 st. SIL). Förluster på näringsbetingade aktier, för vilka utdelningsskattfrihet råder enligt 7 § 8 mom. SIL, kan däremot på sedvanligt sätt utnyttjas mot annan inkomst av näringsverksamhet (2 § 14 mom. 2 st. SIL).

Kvittningsförbud mellan förvärvskällor

3.1.3 Förvärvskälleindelning

Indelningen i olika förvärvskällor begränsar möjligheten att åstadkomma en resultatutjämnning mellan olika slag av verksamheter. Kvittning får endast förekomma inom förvärvskällan och inte mellan olika förvärvskällor (27 § KL). Ett underskott i en förvärvskälla dras i princip av närmast följande beskattningsår i den mån förvärvskällan då visar överskott (1 § AUL).

Kvarvarande underskott förskjuts därigenom framåt i tiden och ett ackumulerat underskott kan användas vid en avveckling av förvärvskällan i den utsträckning som följer av reglerna om reaförlust (2 § 2 st. AUL jämförd med 3 § 13 mom. SIL).

Neutralitetsskäl i förhållande till att bedriva verksamhet i aktiebolagsform har lett till att indelningen i olika förvärvskällor vid enskild näringsverksamhet har slopats. Uppdelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet har dock fortfarande betydelse i socialförsäkringshänseende och har därför, i detta avseende, behållits. Bedömningen ska ske utifrån hela den samlade näringsverksamheten. Vid bestämmandet 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

Inom ett handelsbolag sker ingen indelning i förvärvskällor. För delägare i ett handelsbolag som i sin tur är delägare i ännu ett handelsbolag hänförs bolagsinkomsterna till en och samma förvärvskälla. Andelar i skilda handelsbolag hänförs dock även i fortsättningen till olika förvärvskällor, liksom enskilt bedriver näringsverksamhet vid sidan av verksamhet i ett handelsbolag.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar

Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar ska redovisa all inkomst, även utländsk, i ett inkomstslag och i en och samma förvärvskälla (2 § 1 mom. 5 st. SIL).

Företagsetablering i utlandet

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 i utlandet för ändamålet särskilt tillskapat bolag (indirekt bedriven verksamhet).

Fysisk person

3.1.3.1 Direkt bedriven verksamhet i utlandet

Självständig näringsverksamhet i utlandet

En fysisk person kan som enskild näringsidkare vara verksam såväl i Sverige som utomlands. Om verksamhetsgrenarna är av enhetlig beskaffenhet anses de ha naturlig anknytning till varandra och ingår därigenom i samma förvärvskälla. Om däremot den utländska verksamheten saknar samband med den svenska föreligger en självständig näringsverksamhet i utlandet. Näringsverksamhet i utlandet som saknar anknytning till en verksamhet inom eller utom Sverige och således har självständig karaktär i förhållande till annan verksamhet bildar en separat förvärvskälla.

De särskilda svårigheter som föreligger beträffande

avgifter och sociala förmåner för utlandsinkomster har föranlett att denna särbehandling avseende fysiska personer gentemot juridiska personer tills vidare bibehålls med vissa modifieringar. Enligt 18 § 4 st. KL hänförs självständig näringsverksamhet i utlandet till en självständig förvärvskälla. Självständighetskravet får som tidigare anses vara uppfyllt om verksamheten utomlands saknar anknytning till en verksamhet här i landet. Den förändringen har dock införts att skilda verksamheter utomlands, som tidigare placerades i olika förvärvskällor, fortsättningsvis hänförs till en och samma förvärvskälla (se nedan vid kantrubriken Exempel till Enskild näringsidkare).

Endast avdrag för underskott mot framtida överskott

Avdrag för underskott av en förvärvskälla kan aldrig medges annat än mot framtida överskott i samma förvärvskälla (1 § AUL). Rätt till avdrag för slutligt underskott såsom för realisationsförlust gäller inte i fråga om självständig näringsverksamhet i utlandet (3 § 13 mom. 1 st. SIL).

I RÅ 1986 ref. 55 förvärvade två i Sverige bosatta makar fraktcontainrar som uthyrdes utomlands genom förmedling av ett schweiziskt bolag som även ombesörjde registrering och försäkring av containrarna. Hyresintäkterna uppbars av bolaget som hade att redovisa överskottet av verksamheten till makarna.

Domstolarna fann därvid att den faktiska verksamheten fick anses ha utövats i Schweiz och att den var att hänföra till utomlands självständigt bedriven rörelse. Bedrivs ingen verksamhet här i riket blir således verksamheten utomlands att bedöma som den egentliga näringsverksamheten.

I förhandsbeskedet RÅ 1978 Aa 243 gällde frågan om den tilltänkta verksamheten skulle beskattas som inkomst av rörelse i Sverige och om rätt till särskilt investeringsavdrag därigenom förelåg. Sökanden avsåg att införskaffa och hyra ut järnvägsvagnar utomlands. Förvaltningen uppdrogs åt ett schweiziskt företag. Verksamheten förklarades utgöra en utomlands självständigt bedriven rörelse som skulle redovisas under inkomst av kapital, varigenom avdrag inte kunde medges.

Juridisk person Den tidigare distinktionen mellan filial och självständigt bedriven rörelse i utlandet som fanns före skattereformen år 1990 saknar numera betydelse för aktiebolagens del. All näringsverksamhet ingår numera i en och samma förvärvskälla (2 § 1 mom. 5 st. SIL). Detta innebär att vad som tidigare betecknades som filialinkomst och inkomst av självständig rörelse utomlands ska räknas in i den svenska inkomsten av näringsverksamhet.

Exemptavtal Gemensamt för samtliga kategorier skattskyldiga är att underskott som uppkommit i filial i utlandet, 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 i utlandet.

Utländsk juridisk person **3.1.3.2 Indirekt bedriven verksamhet i utlandet genom förmedling av 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 (16 § 2 mom. SIL) är helt avgränsad från den svenske delägarens verksamhet. Resultatet av den utländska verksamheten redovisas för sig och kan aldrig ingå i någon gemensam förvärvskälla med verksamhet som delägaren bedriver. Beskattning sker hos delägaren som utdelning.

För en fysisk person hänförs en sådan utdelning till inkomstslaget näringsverksamhet om utdelningen härrör från värdepapper som utgör omsättningstillgång. 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 (53 § anv. p. 10 st. 2 KL) beskattas under vissa förutsättningar på samma sätt som en bolagsman i ett svenskt handelsbolag för det löpande resultatet i det utländska företaget. Detta innebär emellertid inte att förvärvskällereglerna 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 gemensam förvärvskälla med verksamhet som delägaren själv bedriver.

Exempel

Enskild näringsidkare

Näringsverksamhet:

| | | | | |
|--------------------------------------|--|--|--|---|
| | Sverige | Verksamhet A + 100.000 | | |
| U t l a n d e t | Verksamhet land B - 100.000 Naturlig anknytning/ "osjälvständig" näringsverksamhet | Verksamhet land C - 100.000 Självständig näringsverksamhet | Verksamhet land D + 200.000 Självständig näringsverksamhet | Verksamhet land E - 100.000 Annan utländsk juridisk person än utländskt bolag |

Inkomstberäkning:

| | |
|-----------------------------------|-------------|
| Verksamheten i Sverige (A) | + 100.000 |
| Verksamhet i utlandet: | |
| 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 ingår därför i samma förvärvskälla.

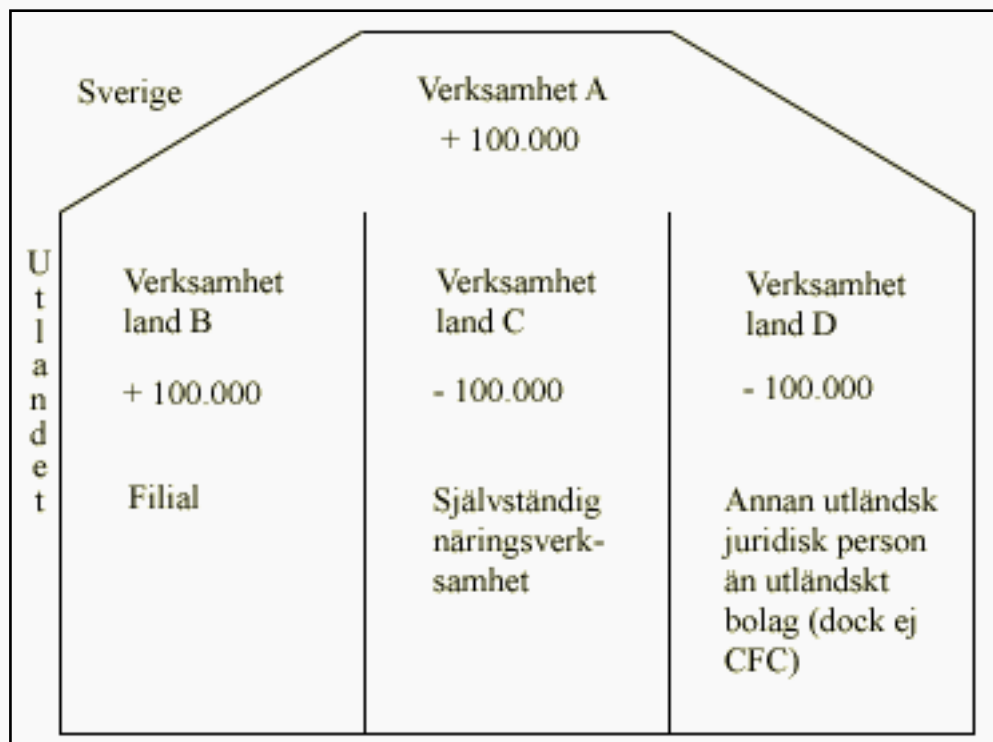
Verksamheterna i C och D är självständiga i förhållande till annan verksamhet och ska därför vid kvittningen inte inräknas i verksamhet A och B, varigenom resultatet av all självständig verksamhet utomlands blir + 100.000 (- 100.000 + 200.000). Verksamhet i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag redovisas för sig och kan aldrig ingå i någon gemensam förvärvskälla med verksamhet 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 förvärvskälla, dvs. näringsverksamhet.

Exempel

Aktiebolag

Näringsverksamhet:



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 förvärvskälla och kan medföra resultatutjämning mellan skilda slag av verksamheter.

3.1.4 Utländsk juridisk person

3.1.4.1 Allmänt

Utländsk juridisk person

I syfte att närmare klarlägga beskattningskonsekvenserna av ett ägande i en utländsk association har i 16 § 2 mom. 1 st. SIL begreppet *utländsk juridisk person* införts.

16 § 2 mom. 1 st. SIL

Med utländsk juridisk person avses i denna lag

association som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

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, förvaltd 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 16 § 2 mom. 1 st. SIL eftersom rekvisiten i lagrummet ansågs uppfyllda.

Utländska juridiska personer kan delas in i 1) de som är att anse som utländska bolag, 2) de som likställs med utländska bolag samt 3) övriga juridiska personer.

Utländskt bolag

3.1.4.2 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 här i riket hemmahörande delägare beskattas endast för vad bolaget faktiskt delar ut. En utländsk juridisk person behandlas vid beskattningen som utländskt bolag om förutsättningarna i andra eller tredje stycket i 16 § 2 mom. SIL är uppfyllda. I andra stycket har som huvudregel angivits att bolaget ska i hemstaten vara föremål för en med svenska aktiebolag likartad beskattning. I det tredje stycket anges de stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal och i vilka en där hemmahörande juridisk person alltid ska anses utgöra ett utländskt bolag om den juridiska personen omfattas av avtalet.

Likartad beskattning

Den i andra stycket 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 vid tillämpning av uttrycket *likartad* förordats ett något

generösare synsätt på skattenivån än det i 7 § 8 mom. SIL använda uttrycket *jämförlig*. När sistnämnda bestämmelse infördes anförde föredragande statsråd att en skatt av 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 (prop. 1990/91:107 s. 29) att man numera bör kunna acceptera en skatt på 15 procent på ett underlag beräknat enligt svenska regler för beskattning såsom jämförlig.

Skatteavtalens regler om begränsning av beskattningsrätten

Det tredje stycket är tillämpligt om den ifrågavarande associationen omfattas av ett skatteavtals regler om begränsning av beskattningsrätten, dvs. de beskattningsregler i avtalet som i OECD:s modellavtal finns i artiklarna 6-22.

NYHET

16 § 2 mom. 3 st. SIL

Albanien omfattas fr.o.m. år 2000

Såsom utländskt bolag avses i denna lag också alltid utländsk juridisk person hemmahörande och skattskyldig till inkomstskatt i någon av följande stater, med vilka Sverige har ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och enligt avtalet har hemvist i denna stat: Albanien, Amerikas Förenta Stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Canada, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna, Finland, Frankrike, Gambia, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kazakstan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Makedonien, Malta, Marocko, Mauritius, Mexico, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryssland, Schweiz, Singapore, Slovakiska Republiken, Slovenien, Sri Lanka, Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, 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 stycket ska vara tillämpligt 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.

Orsaken till 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 i utlandet 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 offshorelagstiftning inom banksektorn.

Offshorelagstiftning finns även i Cypern, i Spanien och på Malta. Filinger till utländska bolag vars verkliga ledning finns i utlandet och som bedriver viss typ av verksamhet som riktar sig mot utlandet, t.ex. bank-, försäkrings- och byggnadsverksamhet samt internationell sjöfart är helt skattebefriade i Cypern. Under liknande förutsättningar beskattas detta slags

bolag på Malta med endast 5 procent i bolagsskatt och på Kanarieöarna med 1 procent i bolagsskatt. För att bli helt skattebefriad på Malta krävs att filialen sköter administration, företagsledning och finansförvaltning åt den grupp av bolag som filialbolaget tillhör. I Cypern gäller förmånliga regler även för cypriotiska bolag och filialer till utländska bolag vars verkliga ledning finns i Cypern och som bedriver sådan verksamhet som riktar sig mot utlandet. Dessa bolag erlägger bolagsskatt med endast 4,25 procent. Cypern, Spanien och Malta har därför tagits 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

16 § 2 mom. 4 st. SIL

Med utländskt bolag likställs, där ej annat uttryckligen stadgas, främmande stat samt utländsk menighet liksom dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket.

Fåmansföretag

Den generella definitionen av ett fåmansföretag återfinns i 32 § anv. p. 14 st. 8 och 9 KL. Dessutom gäller ett s.k. utvidgat fåmansföretagsbegrepp vid tillämpning av reglerna om beskattning av utdelning och reavinst i 3 § 12 a mom. 3 st. SIL. Utländska juridiska personer jämställs med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar i detta hänseende. Inkomst från en utländsk juridisk person ska enligt 53 § anv. p. 10 st. 2 KL under vissa förutsättningar beskattas hos delägaren. I sådant fall beskattas inte utdelning från den utländska juridiska personen (jfr 3 § 10 mom. SIL). Bestämmelsen i 3 § 12 mom. SIL om beskattning av viss del av utdelningsinkomsten som intäkt av tjänst är därför inte tillämplig i ett sådant fall. Däremot har det inte ansetts motiverat att undanta reavinst vid avyttring av andel i sådan utländsk juridisk person (prop. 1995/96:109 s.70 och 89).

Av RÅ 1994 ref. 3 torde den slutsatsen kunna dras att utländska bolag inte omfattas av vad som utgör fåmansföretag enligt definitionen i KL. Om de specifika

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

Vid bedömningen av om ett företag ska anses utgöra ett fåmansföretag beaktas enligt 32 § anv. p. 14 st. 11 KL även aktier eller andelar som innehas genom förmedling av en juridisk person. Med juridisk person kan avses såväl svenska som utländska juridiska personer. Äger en fysisk person exempelvis ett danskt aktieselskap som i sin tur äger ett svenskt dotterbolag får det svenska dotterbolaget anses utgöra ett fåmansföretag. När det gäller indirekt ägande genom förmedling av utländsk juridisk person bör detta således jämföras med direkt ägande om den utländska juridiska personen skulle ha varit att anse som ett fåmansföretag om det varit en svensk juridisk person. Trots att lagstiftningen om fåmansföretag inte tillämpas på utländska bolag blir ändå ägarkretsen hos det utländska moderbolaget avgörande för bedömningen huruvida dotterbolaget ska anses omfattas av fåmansreglerna. Ett svenskt bolags karaktär av fåmansföretag påverkas givetvis inte av om delägarna är bosatta utomlands.

Ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag kan också utgöra ett fåmansföretag. Förutsättningen är att moderbolaget ägs av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. I RÅ 79 Aa 240 ägdes hälften av aktierna i ett svenskt bolag av två i USA bosatta fysiska personer. Dessa personer ägde samtliga aktier i ett amerikanskt bolag som i stor utsträckning styrde och kontrollerade det svenska bolaget. RSV:s nämnd för rättsärenden fann att de amerikanska delägarna i detta hänseende skulle likställas med svenska delägare. RR ändrade inte beskedet.

3.1.4.3 Övriga utländska juridiska personer

En delägare i en utländsk juridisk person som inte är att hänföra till ett utländskt bolag enligt definitionen ovan (avsnitt 3.1.4.2) beskattas löpande för den del av den juridiska personens vinst som belöper på denne (53 § 2 mom. och 53 § anv. p. 10 st. 2 KL samt 6 § 2 mom. SIL).

53 § anv. p. 10 st. 2 KL

Vad som föreskrivs i första stycket gäller också beträffande här i riket bosatt eller hemmahörande delägare i fråga om den på delägaren belöpande delen av vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som enligt 2 § 12 mom. eller 16 § 2 mom. andra stycket SIL skall betraktas som svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag

a) om delägaren beskattas i den stat där den utländska juridiska personen är hemmahörande för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren, eller

b) om vid utgången av året närmast före taxeringsåret *de/s* minst tio procent av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas antingen av delägaren själv eller av en krets av personer i vilken delägaren ingår och vilken består av en fysisk eller juridisk person (moderföretaget), av - om moderföretaget är en fysisk person - sådana närstående som avses i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § samt av juridiska personer som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehas av denna person och de närstående, *de/s* minst hälften av den utländska juridiska personens kapital eller röstetal för dess samtliga andelar innehas eller kontrolleras, direkt eller genom förmedling av juridisk person, av här i riket bosatta eller hemmahörande personer.

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. På motsvarande sätt har några särskilda begränsningar vad gäller rätten att utnyttja ett eventuellt underskott inte tidigare föreskrivits.

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 just handelsbolag blir tillämpliga med automatik, RÅ 1992 ref. 94 (jfr avsnitt 3.1.9).

Har delägaren beskattats för sin del av den löpande vinsten ska någon beskattning av därefter utdelade vinstmedel givetvis inte ske (3 § 10 mom. 1 st. SIL).

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

Inte ett skatte- subjekt

a) Den utländska juridiska personen är 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 sammanhånga 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. Beskattas en delägare löpande för associationens resultat i dess hemstat fungerar skatteavtalets regler på avsett sätt om motsvarande princip tillämpas även här. Eftersom fråga är om samma skattesubjekt kan eventuell dubbelbeskattning undanröjas på sedvanligt sätt antingen genom skatteavtalens bestämmelser eller genom de interna reglerna om t.ex. avräkning av utländsk skatt (se kapitel 7).

Bestämmelserna innebär att svenska beskattningsprinciper har anpassats till vad som skattemässigt råder 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.

Ett skattesubjekt b) Om den utländska juridiska personen visserligen är skattesubjekt i hemstaten men inte är föremål för en beskattning som är likartad den som svenska aktieföretag 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 företag i lågskatteländer. Kännetecknande för dessa s.k. base companies är att de ägs eller kontrolleras av personer hemmahörande utanför verksamhetslandet. Företagen har därigenom fått benämningen CFC-företag efter det engelska uttrycket Controlled Foreign Companies.

CFC-företag

"Ask i ask" Enligt RSV:s uppfattning får reglerna anses vara tillämpliga inte endast på ett direktägarförhållande i en utländsk juridisk person som inte uppfyller förutsättningarna på att vara ett utländskt företag utan även det fallet att en sådan utländsk juridisk person i sin tur äger del i andra utländska juridiska personer som inte utgör utländska företag.

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 dotterföretag, 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 dotterföretag Bounty Corporation (Bounty), som var 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.

RSV yrkade att GVA skulle påföras inkomst av näringsverksamhet med knappt 40 miljoner kronor avseende resultatet 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. 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 förvävade 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 är uppfyllt.

Målet är överklagat till RR.

Förutsättningarna för de svenska reglernas tillämplighet är att

- minst 10 procent av associationens kapital eller röstetal innehas av en delägare eller av en krets av personer som sinsemellan står i viss relation till varandra, samt
- minst 50 procent av associationen ägs eller kontrolleras av svenska intressen.

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

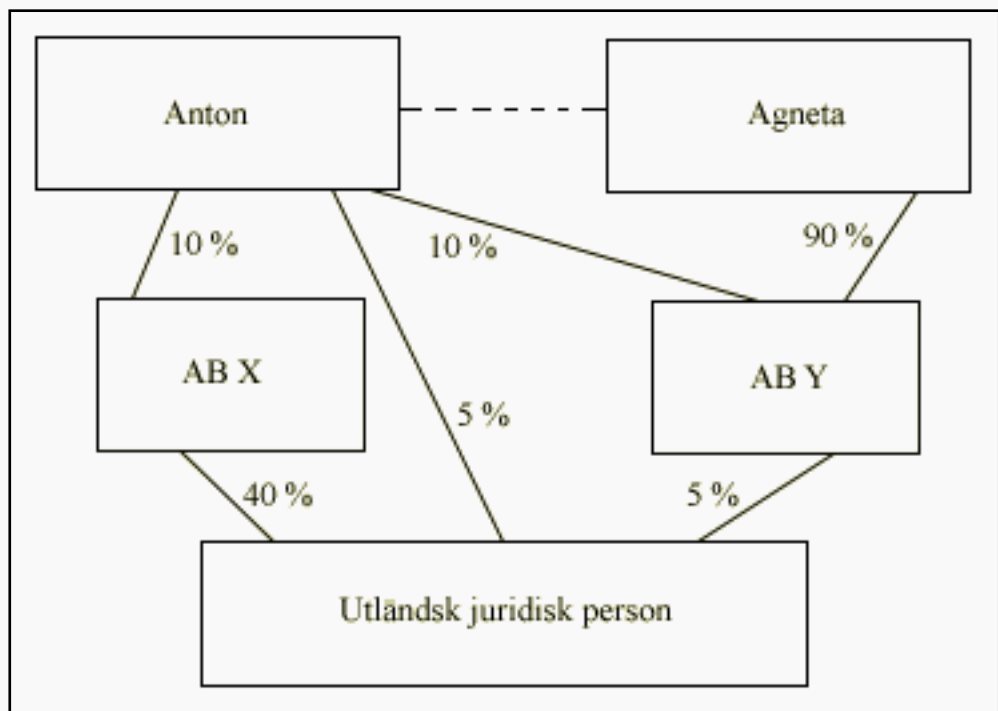
Närståendekretsen är densamma som i 32 § anv. p. 14 st. 13 KL.

Förutsättningar:

Anton, som är bosatt i Sverige, äger personligen 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 genom förmedling av* är hämtat från fåmansföretagslagstiftningen. Det torde således krävas att en eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer tillsammans har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i det svenska företaget.

En delägars innehav ska beaktas antingen i sin helhet eller inte alls beroende på utfallet vid ägartestet. Någon reducering av det svenska företags 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 allt för 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

Avdrag medges inte längre för underskott som uppkommit vid delägarbeskattning i fall som avses i 53 § anv. p. 10 st. 2 b KL. Underskottet får i stället dras av mot överskott av verksamheten ett senare beskattningsår (2 § 15 mom. SIL). Avdragsrätten omfattar inte vinst som uppkommer vid avyttring av andel i den utländska juridiska personen.

3.1.5 Beskattningskonsekvenser vid omstruktureringsfall med utländsk anknytning

3.1.5.1 Inledning

EG:s fusionsdirektiv (90/434/EEC) 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. Effektivering 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.

I anslutning till Sveriges medlemskap i EU infördes lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EU (OL)

som en anpassning till direktivet. Lagen kom att gälla parallellt med andra regler som delvis reglerade både nationella och internationella företagsförändringar, se 1999 års upplaga av IHL, avsnitt 3.1.5.2.

Genom de förslag 1992 års företagsskatteutredning lämnade i sitt slutbetänkande (SOU 1998:1) har regleringen av såväl inhemska som internationella omstruktureringar gjorts generell utifrån fusionsdirektivet. 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 består 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 (koncernöverlåtelserlagen - KÖL),
- lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (fusionslagen - FUL).

Vissa delar av de ursprungliga förslagen bearbetas för närvarande i ytterligare i två utredningar.

Den ena utredningen, Vissa företagsskattefrågor (Fi 1998:55), tar bl.a. upp relationen mellan armlängdsregeln i 43 § 1 mom. KL och reglerna om uttagsbeskattning i 22 § KL samt frågan hur reglerna om tillskott av kapitalbeskattad sakegendom till en utländsk juridisk person bör vara utformade. Enligt direktiven ska utredningsuppdraget vara avslutat senast vid utgången av år 2000.

Den andra utredningen, Vissa internationella företagsskattefrågor (Fi 1998:74), ska företa en översyn av reglerna om utdelning på näringsbetingade innehav i utländska juridiska personer. Målsättningen är regler som både förhindrar kedjebeskattnings, ökar regelsystemets förutsebarhet och underlättar dess

tillämpning med iakttagande av behovet av att motverka internationell skatteflykt. Utredningen ska även analysera om det är möjligt och lämpligt att gå över till konventionell beskattning av utländska skadeförsäkringsföretag. Utredningsuppdraget ska vara avslutat före den 31 januari år 2001.

3.1.5.2 Uttagsbeskattning

Marknadsvärde

Vid sidan av reglerna i 42 § KL har en ny definition av begreppet marknadsvärde införts i 22 § anv.p. 1 a st. 4 KL. 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 armlängdsregeln i 43 § 1 mom. KL (se avsnitt 3.5).

Vad är uttag?

Ett uttag föreligger bl.a. när en tillgång tas ut ur en förvärvskälla eller förs över från en förvärvskälla till en annan förvärvskälla. 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 § anv.p. 1 b KL 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 förvärvskälla några tillgångar.

1. Verksamheten i en förvärvskälla 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 förvärvskällan.

2. Till den del skattskyldighet för inkomst av en förvärvskälla 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 förvärvskälla helt eller delvis upphör.

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

Tillgång flyttas till skattebefriad verksamhet

Denna punkt har införts som ett komplement till punkt 5 och avser fall då överföringar med liknande skattekonsekvenser sker inom en förvärvskälla. 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 förvärvskälla 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 enligt 8 kap. 8 § ABL 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 förvärvskälla 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 i 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 exexemptavtal och knyts 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 fränta en förvärvskälla 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 milj.kr. 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.

3.1.5.3 Underprislagen

I UPL 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?

UPL 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 16 § 2 mom. SIL, dock ej ett utländskt skadeförsäkringsföretag.

Skattskyldighet i Sverige

Reglerna aktualiseras givetvis endast om den överlåtna tillgången har ingått i en verksamhet för vilken överlåtarens 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 UPL och 43 § 1 mom. KL.

Koncern- bidragsrätt

I UPL 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. För närvarande saknas uttryckliga regler om koncernbidragsrätt mellan ett svenskt aktiebolag och ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige. Förslag finns att införa en sådan rätt för att uppnå samstämmighet med EG-rätten.

Fåmansföretag

Vidare har reglerna utformats så att det inte ska vara möjligt att kringgå de s.k. 3:12-reglerna. 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 16 § 2 mom. SIL, dock inte utländska skadeförsäkringsföretag.

3.1.5.4 Andelsbyteslagen

Den tidigare s.k. strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL och bestämmelserna om internationella andelsbyten i OL har ersatts med ett enhetligt uppskovssystem för både nationella och internationella andelsbyten baserat på EG:s fusionsdirektiv (90/434/EEG). Om avyttring sker av andel i ett företag till ett annat företag och ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget medges, efter yrkande av säljaren, uppskov med beskattningen av reavinst. Vid ett andelsbyte beräknas vinsten enligt allmänna reavinstregler. Om uppskov yrkas ska uppskovsbeloppet fastställas vid taxeringen och vinsten tas upp till beskattning bl.a. när vederlagsandelarna avyttras.

Vilka omfattas? Säljaren

Andelsbyteslagen omfattar såväl fysiska som juridiska personer under förutsättning att skattskyldighet för avyttringen föreligger i Sverige. För att säkerställa att Sverige ska ha rätt att beskatta uppskovsbelopp vid en framtida avyttring av vederlagsandelarna ställs krav på att säljaren har viss kvalificerad anknytning till landet.

För fysisk person krävs att denne är kvalificerat bosatt i Sverige. Med detta avses att han här har sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistats här i landet. Den som däremot endast har väsentlig anknytning till Sverige utan att ha kvar sitt egentliga bo och hemvist eller visats här stadigvarande räknas inte som kvalificerat bosatt. Fusionsdirektivet innehåller inte någon uttrycklig bestämmelse härom utan gäller andelsägare som är hemmahörande i något EG-land. Det kvalificerade bosättningskravet har i prop. 1998/99: 15 s. 180 f. ansetts förenligt med fusionsdirektivet eftersom det ska säkerställa att Sverige ska ha rätt att beskatta uppskovsbelopp vid en framtida avyttring av vederlagsandelarna.

Är säljaren en juridisk person krävs det att personen är hemmahörande i Sverige. Dessutom är reglerna även tillämpliga på en juridisk person som visserligen inte är hemmahörande i Sverige men som avyttrar andelar som är knutna till ett fast driftställe här i landet.

Köparen

Det köpande företaget vid ett andelsbyte ska vara en juridisk person av något av följande slag:

- ett svenskt aktiebolag,
- ett sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. SIL,
- ett utländskt företag som är hemmahörande i Europeiska gemenskapen och som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i fusionsdirektivet. Ledet a avser bolag som upprättats i någon av de bolagsformer som anges i bilaga till direktivet. För svensk del rör det sig om aktiebolag, bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag. Bolagen ska dessutom

enligt ledet c vara skattskyldiga, utan möjlighet till valfrihet eller undantag, för någon av de i bilagan uppräknade skatterna. 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 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.

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 andelsbyteslagen 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.

Om särskilda skäl föreligger är det tillräckligt att röstvillkoret är uppfyllt vid någon tidpunkt mellan andelsbytet och utgången av kalenderåret. Ett exempel kan vara att ett utländskt köpande företag inte lyckas förvärva samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag men väl mer än 90 procent av aktierna med mer än 90 procent av röstetalet. För att inlösen enligt 14 kap. 31 § ABL ska kunna ske måste aktierna överlätas till ett svenskt dotterbolag till det köpande företaget. Detta har genom reglerna möjliggjorts redan under det

kalenderår som andelsbytet sker.

Vid fusion eller fission upphör andelarna i det överlåtande företaget att existera. Kravet på röstmajoritet gäller därför inte i det sammanhanget.

Kvalificerade andelar i fåmansföretag

Fusionsdirektivet tillåter inte, i motsats till strukturregeln, att avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag undantas från uppskovsmöjligheten. Med den teknik som valts för att ta tillbaka uppskov enligt reglerna för internationella andelsöverlåtelser är det möjligt att tillämpa 3:12-reglerna vid den uppskjutna beskattningen.

I frånvaro av motverkande regler skulle en aktiv delägare i ett fåmansföretag kunna genomföra en extern försäljning av andelarna i företaget genom att först vid ett andelsbyte sälja andelarna till ett annat företag, A, som ägs av delägaren, eventuellt tillsammans med närstående. A erhåller marknadsvärdet som anskaffningsvärde för andelarna och kan därefter sälja dem utan beskattning. Delägaren kan sedan låta A förvärva en aktieportfölj eller liknande. A blir då ett förvaltningsföretag, vilket innebär att mottagna utdelningar som vidareutdelas inte beskattas hos A. Köparen A kan även vara ett utländskt företag på vilket bestämmelser motsvarande de svenska bestämmelserna för förvaltningsföretag kan vara tillämpliga.

Regleringen tar sikte på den situationen att avyttringen avsett en kvalificerad andel i ett fåmansföretag och att säljaren efter förvärvet, eventuellt tillsammans med närstående, äger andelar med en fjärdedel av rösterna eller mer i det köpande företaget. Skälet till att inte endast fall med röstmajoritet omfattas är att samordnade förfaranden mellan upp till fyra delägare bör fångas in. I denna situation krävs det för uppskov att det köpande företags verksamhet åtminstone till huvudsaklig del består av rörelse eller innehav av andelar i

dotterföretag som bedriver rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller förvaltning av värdepapper. Med dotterföretag avses ett företag i vilket det köpande företaget direkt eller indirekt har röstmajoriteten. Med denna definition bör oklarheter inte uppkomma huruvida ett moder- dotterbolagsförhållande råder när det köpande företaget är utländskt.

Uppfylls rörelsevillkoret vid avyttringen men ändras senare det köpande företags verksamhet så att villkoret inte längre uppfylls, ska avskattning ske av uppskovsbelopp om säljaren tillsammans med närstående även vid tidpunkten för förändringen äger andelar i det köpande företaget med minst en fjärdedel av rösterna.

Nämnda regler, som har till syfte att upprätthålla 3:12-systemet och skydda den svenska skattebasen, har ansetts förenliga med fusionsdirektivet som innehåller en särskild skatteflyktsklausul.

Reavinst

Reglerna gäller endast om realisationsvinst uppkommer. Avdrag för förlust medges enligt allmänna regler under det beskattningsår då andelsbytet sker. En kontant del av vederlaget beskattas direkt och får, i likhet med fusionsdirektivet, uppgå till högst 10 procent av det nominella värdet av de mottagna andelarna.

Uppskov återförs

Uppskovsbelopp tas, med vissa undantag, upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till en mottagen andel övergår till annan. Det kan, förutom försäljning, vara fråga om exempelvis utdelning eller att andelar lämnas som kapitaltillskott. Även då en mottagen andel upphör att existera, vilket kan inträffa om det köpande företaget likvideras eller om andelar löses in, ska uppskovsbeloppet tas upp till beskattning.

Utflyttning

För att säkerställa Sveriges beskattningsrätt vid utflyttning ska uppskovsbelopp skattas av. Uttagsbeskattning av en andel kan komma att ske om andelen ingår i en förvärvskälla som på grund av ett skatteavtal inte längre ska beskattas i Sverige. Sker uttagsbeskattning ska uppskovsbelopp tas upp till beskattning.

Uppskovsbelopp kan i vissa fall föras vidare eller övergå på mottagare när vederlagsandel byter ägare.

3.1.5.5 Koncernöverlåtelselagen

KÖL är tillämplig när aktier eller andra andelar överläts från ett företag till ett annat företag inom en koncern.

Koncernregeln

Den tidigare s.k. koncernregeln i 2 § 4 mom. 10 st. SIL innebar att vinsten inte beskattades vid överlåtelsen utan först när det köpande företaget sålde andelarna. Det skedde genom att det köpande företaget övertog anskaffningsvärdet för andelarna från det säljande företaget. Regeln var problematisk genom att skatteuppskovet inte kunde återföras om det köpande företaget upphörde att tillhöra koncernen. När vederlaget vid en koncernintern överlåtelse består av nyemitterade andelar i det köpande företaget utgörs anskaffningsvärdet för dessa andelar för det säljande företaget i princip av marknadsvärdet. Genom att på detta sätt "paketera" det bolag man vill sälja var det möjligt att få ut hela marknadsvärdet av ett försålt dotterföretag utan att betala skatt för den värdestegring som uppkommit på andelarna under innehavstiden. I det företag som förvärvade andelarna vid den koncerninterna överlåtelsen fanns en latent skatteskuld men koncernen disponerade emellertid över när skatteskulden skulle realiseras. Genom olika åtgärder var det också möjligt att uppnå en definitiv skattelättnad.

Ny teknik för uppskov

I KÖL har reglerna utformats som en möjlighet för det säljande företaget att på yrkande få uppskov med beskattningen. Reavinsten fastställs hos detta företag men vinsten tas upp till beskattning först när någon omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget.

Fusionsdirektivet

Enligt artikel 8 i fusionsdirektivet ska det säljande företaget inte beskattas för vinst som uppkommer vid ett andelsbyte. Vinsten ska i stället beskattas när företaget senare säljer vederlagsandelarna. Med den valda lösningen i KÖL kan beskattning inträffa även om säljaren då har kvar vederlagsandelarna. Detta står, enligt den bedömning som gjorts i prop. 1998/99:15 s. 203 f., inte i strid med direktivet, eftersom regelverket får utformas så att det även skyddar staternas beskattningsunderlag.

Vilka omfattas?

Säljande och köpande företag enligt reglerna i KÖL kan vara en juridisk person. Med juridisk person avses även utländsk juridisk person som inte utgör utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. SIL. Företagen måste ingå i samma koncern. Med koncern avses de svenska civilrättsliga koncernbegreppen, t.ex. de i 1 kap. 5 § ABL. Koncerndefinitionen innebär att en koncern också kan föreligga om ett bolag äger aktier eller andelar i en annan juridisk person och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan (1 kap. 5 § 1 st. 3 ABL). Det innebär att ett bolag i undantagsfall kan ingå i två olika koncerner. Det säljande företaget får dock enligt 7 § 1 st. 2 KÖL inte ingå i en annan koncern än den i vilken det köpande företaget ingår.

Moderföretaget i koncernen ska vara svenskt. Det förhållandet att ett moderföretag i en företagsgrupp är utländskt hindrar inte att lagen är tillämplig vid

överlåtelse inom en undergrupp som utgör en svensk koncern om moderföretaget i den gruppen är ett svenskt företag av det slag som nämns i lagen.

Med den valda tekniken för uppskov är det viktigt att man kan avgöra om ett visst företag tillhör samma koncern som det säljande företaget. I lagen krävs därför att moderföretaget ska vara ett svenskt företag. När det gäller länder med vilka Sverige slutit skatteavtal torde de bestämmelser i avtalen som förbjuder vissa slag av diskriminering medföra att den omständigheten, att moderföretaget i koncernen är hemmahörande i det andra landet, inte hindra att regeln tillämpas (RÅ 1987 ref. 158). Har uppskov medgetts med tillämpning av en icke-diskrimineringsklausul är det inte säkert att motsvarande tillämpning av koncernbegreppet ska göras när andelen överlåts vidare (RÅ 1997 not. 206). En bestämmelse har därför tagits in om att i sådana fall med koncern ska avses även utländska motsvarigheter.

Den överlåtna andelen ska avse aktie eller annan andel i något av uppräknade svenska subjekt eller en utländsk juridisk person. Det i den tidigare koncernregeln använda begreppet "andel som innehas som ett led i koncernens verksamhet" har ersatts av villkor som ansluter till definitionen av näringsbetingad andel i 7 § 8 mom. 3 st. SIL. Det är tillräckligt att säljaren tillsammans med andra företag i koncernen äger andelar i det företag som den avyttrade andelen avser med minst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Alternativt kan säljaren göra sannolikt att innehavet av andelen betingas av verksamhet som bedrivs av säljaren eller av ett annat företag i koncernen.

Reavinst

KÖL är tillämplig när en realisationsvinst uppkommit. Det krävs dock inte att vederlaget är marknadsmässigt. En koncernintern andelsöverlåtelse kan därför utgöra en underpristransaktion. Undantag från uttagsbeskattning kan komma i fråga enligt bestämmelserna i UPL.

Om uttagsbeskattning sker ska det uttagsbeskattade beloppet anses som realisationsvinst. Uppskov kan därför medges enligt KÖL för det uttagsbeskattade beloppet. Belopp som ska tas upp som intäkt enligt 43 § 1 mom. KL behandlas som reavinst.

Uppskov återförs

Om uppskov medgetts ska vinsten tas upp till beskattning i följande fall.

- Beskattning inträffar om andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som säljaren. Detta inträffar om andelen eller det företag som innehar denna, eller ett moderföretag till detta företag, säljs externt. Beskattning utlöses också om något av dessa företag upphör att existera t.ex. genom fusion med ett företag som inte ingår i samma koncern. Vinsten ska dock inte tas upp till beskattning om andelen åter förvärvas av det säljande företaget, t.ex. om det köpande företaget går upp i det säljande företaget genom fusion.

- Beskattning inträder också om den överlåtna andelen upphör att existera, t.ex. genom att det koncernöverlåtna företaget likvideras eller genom att företaget sätter ned aktiekapitalet genom inlösen av andelar.

- Vidare ska reavinsten tas upp till beskattning om det säljande företaget upphör att existera eller på grund av ett skatteavtal får hemvist i annat land. Detsamma gäller om det säljande företaget är en utländsk juridisk person som upphör att bedriva verksamhet från fast driftställe här i landet.

3.1.5.6 Fusionslagen

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, företagsdelningar och verksamhetsöverlåtelser baserat på fusionsdirektivet har tagits in i lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (FUL). Lagen 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 bestämmelser bl.a. i andelsbyteslagen och KÖL.

Fusioner

Med fusion avses enligt 4 § FUL 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 9 §.

Vilka omfattas?

De företagsformer som omfattas av FUL är

- vissa närmare angivna svenska rättssubjekt,

- utländska bolag som uppfyller kriterierna i 16 § 2 mom. SIL,

- utländska företag som är hemmahörande i Europeiska gemenskapen och som uppfyller villkoren i artikel 3 leden a och c i fusionsdirektivet. Ledet a avser bolag som upprättats i någon av de bolagsformer som anges i bilaga till direktivet. För svensk del rör det sig om aktiebolag, bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag. Bolagen ska dessutom enligt ledet c vara skattskyldiga, utan möjlighet till valfrihet eller undantag, för någon av de i bilagan uppräknade skatterna. 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 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.

Som företag räknas inte utländska skadeförsäkringsföretag. Sådana företag schablonbeskattas i Sverige och i avvaktan på en översyn av beskattningen av sådana företagsformer (Fi 1998:74) har de inte tagits med i fusionsregleringen.

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 företags 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 intäkt eller göra något avdrag på grund av fusionen eller fissionen för det beskattningsår som avslutas genom ombildningen. Det övertagande företaget inträder i huvudsak i det överlåtande företags skattemässiga situation. Detta innebär att det övertagande företaget i beskattningshänseende ska anses ha bedrivit det överlåtande företags 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 reavinsttillgångar 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 företags än som gällt i det överlåtande företags räkenskaper kvarstår rätten till räkenskapsenlig avskrivning om skillnaden tas upp som intäkt och fördelas på det aktuella beskattningsåret och följande två beskattningsår. Motsvarande regel finns inte för värdet av lager. Det innebär att om det övertagande företaget tar upp övertaget lager till ett högre värde anses uppskrivning ha skett.

Reserver

Kontinuitet gäller även för obeskattade reserver i form av t.ex. periodiseringsfond, skatteutjämningsreserv och ersättningsfond samt uppskov enligt KÖL och andelsbyteslagen 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 UAL för underskottsavdrag vid ägarbyte ska urholkas. Även rätt till avdrag för kvarstående reaförlust på aktier 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 2 § 15 mom. SIL.

Fusions- vederlag

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 (24 § 2 mom. 1 st. 3 SIL) och utslocknar när företaget upplöses.

På ägarnivån får bestämmelserna om andelsbyte eller koncernintern andelsöverlåtelse tillämpas. Reglerna gäller oavsett om villkoren för tillämpning av fusionsreglerna på bolagsnivån är uppfyllda. Om t.ex. två utländska företag fusioneras och skattskyldighet för den övertagna verksamheten inte föreligger i Sverige, medges kontinuitet för ägare till det överlåtande företaget som är skattskyldiga här om villkoret beträffande beskaffenheten av fusionsvederlaget uppfylls. I sådana fall då förutsättningarna för uppskov enligt reglerna om koncerninterna andelsöverlåtelser är uppfyllda ska dessa tillämpas i stället för reglerna om andelsbyten.

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 EG-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 19 och 30 §§ FUL 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.

Särskilt om fissioner

Med fission avses enligt 5 § FUL 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 9 §.

Syftet med en delning kan vara att uppnå koncentration av en viss kärnverksamhet eller att få en värdering av olika verksamhetsgrenar genom marknadsnotering.

Innebörden av uppskovet

Kontinuitetsreglerna medför att vart och ett av de övertagande företagen inträder i det överlåtande företags 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 andelsbyte och koncernöverlåtelse 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.

Särskilt om verksamhets- överlåtelser

Reglerna om internationella verksamhetsöverlåtelser kan ses som ett komplement till reglerna om internationella andelsbyten. Genom regler av det förra slaget kan även en verksamhetsgren som inte ligger i ett särskilt företag 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 verksamhetsöverlåtelse innebär en överlåtelse vid vilken ett företags samtliga tillgångar i dess verksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag mot vederlag i form av andelar i det köpande företaget. 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 en bolagsenhet (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). För svenskt vidkommande avses med verksamhetsgren en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Denna definition kan i fråga om t.ex. ett rederi med flera fartyg gälla verksamhet som är knuten till ett enstaka fartyg om verksamheten har sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt.

Rörelse

Vidare avses med rörelse annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Sådana innehav hänförs dock till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen. Även innehav av aktier eller andra andelar som inte innehas som ett led i en rörelse kan utgöra en verksamhetsgren om andelarna, ev. tillsammans med andra andelar som förvärvaren innehar eller förvärvar, hos förvärvaren under samma beskattningsår erhåller karaktär av näringsbetingat innehav.

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 verksamhetsöverlåtelse är den avdragsgill enligt

allmänna regler.

Undantag från omedelbar beskattning vid en verksamhetsöverlåtelse 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.

Reavinst- tillgångar

Beträffande reavinsttillgångar som aktier, fastigheter m. m. gäller att det säljande företaget inte ska ta upp någon intäkt eller göra avdrag på grund av överlåtelsen. Det köpande företaget inträder i det säljande företags skattemässiga situation. Någon återföring av värdeminskningssavdrag eller värdehöjande reparationer i fråga om fastighet eller bostadsrätt ska inte ske hos det säljande företaget i samband med verksamhetsöverlåtelsen.

Fonder

Periodiseringsfond, skatteutjämningsreserv och ersättningsfond får övertas av det köpande företaget om båda företagen yrkar det. Om verksamhetsöverlåtelsen 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 verksamhetsöverlåtelsen. Skatteutjämningsreserv får inte tas över om överlåtelsen omfattar endast en

verksamhetsgren.

Reserveringar för framtida utgifter ska övertas till den del de hänför sig till det som överläts.

Underskott

Det köpande företaget får inte ta över rätt till avdrag för gammalt underskott. Det säljande företaget upplöses ju inte genom verksamhetsöverlåtelsen och behåller därför rätten till sina underskottsavdrag.

Internationella verksamhetsöverlåtelser medför vad som kan kallas dubbel kontinuitet. Det säljande företags skattemässiga värden för de överlåtna tillgångarna följer dessa och kommer att gälla även för det köpande företaget. Dessutom gäller i fråga om vederlagsandelarna att de ska anses anskaffade för skillnaden mellan de skattemässiga värdena på de tillgångar och skulder som överlåts. I fusionsdirektivet finns ingen föreskrift om anskaffningsvärdet för vederlagsandelarna. Anskaffningsvärdet ska utgöras av det skattemässiga nettovärdet av den överlåtna verksamheten. Detsamma gäller vid överlåtelse av en verksamhetsgren.

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 3 § 7 a mom. SIL. 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,
- det utdelade dotterföretaget ska vara ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag i den mening som anges i 16 § 2 mom SIL,
- 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 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.

Det har inte ansetts motiverat att frånfalla kravet på att moderbolaget ska vara svenskt (se avsnitt 9.8.1). Dotterföretaget behöver däremot inte vara svenskt. För att företag i skatteparadis inte ska kunna delas ut krävs dock att det rör sig om en utländsk juridisk person som kvalificerar för att utgöra ett utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. SIL.

Som anskaffningsvärde för aktierna i det utdelade bolaget (B) ska anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande företaget (A) före utdelningen som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på aktierna i A till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i A ska minska i motsvarande mån. Uttagsbeskattning sker inte hos A.

Marknadsnotering

Aktierna i moderföretaget ska vara marknadsnoterade enligt 27 § 2 mom. 3 st. SIL. 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 RSV:s skrivelse 1998-11-18, dnr 10145-98/900).

3.1.5.8 Förlustregeln

Den s.k. förlustregeln innebär att avdrag för en förlust vid överlåtelse av reavinsteendom inom en intressegemenskap inte medges. Syftet är att hindra att villkoret för avdrag att förlust på sådan egendom ska vara realiserad undermineras.

Regeln har, i en ny utformning, flyttats från 2 § 4 mom. 9 st. SIL till 2 § 4 a mom. SIL. Tidigare upprätthölls kontinuiteten vid beskattningen genom att säljarens skattemässiga anskaffningskostnad för egendomen övergick på köparen att utnyttja vid en senare externavyttring. Om det köpande företaget inte var skattskyldigt för inkomst hänförlig till egendomen i fråga, t.ex. för att det inte var hemmahörande i Sverige, gick avdragsrätten för förlusten definitivt förlorad. Den nya förlustregeln innebär, lik-som den tidigare regeln en uppskjuten avdragsrätt, men genom en annan teknik.

Vilka omfattas?

Som säljare räknas, förutom vissa svenska rättssubjekt, även ut-ländska 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 - 31 §§ SIL, dvs. i allmänhet anläggningstillgångar som fastigheter, aktier, andelar, fordringar etc.

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.

Vidare medges avdrag om tillgången inte längre existerar. Den situationen föreligger exempelvis om överlåtelsen avser aktier och det sålda bolaget likvideras.

Avser överlåtelsen aktier eller andra andelar finns särskilda turordningsregler. Om köparen redan tidigare äger aktier av samma slag och sort som den överlåtna aktien (gamla aktier) eller senare förvärvar sådana (nya andelar) ska senare avyttringar anses ske i ordningsföljden gamla andelar, andelar som överlåtits enligt förlustregeln och nya andelar.

3.1.5.9 AUL

Koncerninternt utnyttjande av gamla underskott möjliggörs inom ramen för lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (AUL). Med ägarförändring avses att ett företag fått ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra enligt 1 kap. 5 § ABL. Vidare ska ett utländskt bolag

anses ha bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska bolaget om detta sistnämnda bolag varit ett svenskt aktiebolag.

I ett inte överklagat förhandsbeskedsärende har SRN tagit ställning till om ett utländskt bolags (DB) överlåtelse av aktier i ett svenskt bolag (DDB) till sitt utländska moderbolag (MB) innefattade en ägarförändring enligt 4 § 1 st. AUL. SRN anförde bl. a. följande:

Enligt den bestämmelsen (4 § första stycket AUL) skall ett förlustföretag anses ha omfattats av en ägarförändring om ett företag (den nya ägaren) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget. Enligt 4 § tredje stycket AUL skall vid tillämpning av första stycket ett företag anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt ABL eller någon av fem andra angivna svenska lagar (jfr prop. 1993/94:50 s. 262ö beträffande koncernbildningar i flera led). Under motsvarande förutsättningar kan vidare det företag som har bestämmande inflytande vara ett utländskt bolag. Enligt 7 § första stycket och 8 § första stycket AUL gäller vid de här aktuella fallen av ägarförändringar vissa begränsningar i rätten till avdrag för underskott. Begränsningarna gäller inte om förlustföretaget redan före ägarförändringen ingick "i samma koncern" som den nya ägaren (jfr 7 § tredje stycket och 8 § andra stycket AUL).

Efter aktieöverlåtelsen har MB bestämmande inflytande över DDB. I och med att MB även före aktieöverlåtelsen har bestämmande inflytande över DDB leder överlåtelsen inte till att något nytt företag får bestämmande inflytande över DDB. Överlåtelsen innefattar därför inte någon ägarförändring enligt 4 § första stycket AUL och begränsningsreglerna i 7 och 8 §§ AUL är följaktligen inte tillämpliga.

I ännu ett förhandsbeskedsärende hade ett svenskt aktiebolag med ansamlade underskott ägts av ett

norskt bolag som genom fusion övertagits av sitt norska "systerbolag". Det kunde konstateras att sistnämnda norska bolag genom fusionen fått ett bestämmande inflytande över det svenska förlustföretaget som därigenom fick anses ha omfattats av en ägarförändring enligt 4 § 1 st. UAL. Av 7 § UAL framgår att lagens begränsning av rätten till underskottsavdrag inte gäller om förlustföretaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som den nya ägaren. SRN uttalade att begreppet "koncern" inte kunde avse annan företagsgrupp än sådan som enligt svensk lagstiftning betecknas på det sättet. Undantagsregeln för koncerner var därmed inte tillämplig eftersom det svenska förlustföretaget ingick i en norsk koncern. Att inte tillämpa koncernregeln befanns dock strida mot artikel 27 p. 4 i det nordiska skatteavtalet som förbjuder diskriminering på ägarbasis.

Till Innehållsförteckningen

Till 3.1.6 - 3.1.7.3 >>

Till 3.1.8 - 3.1.17 >>

Till 3.2 - 3.2.7 >>

Till 3.3 - 3.5.4.3 >>

Till 3.5.5. - 3.5.9 >>

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 3.1 - 3.1.5.9](#)

[Till 3.1.8 - 3.1.17 >>](#)

[Till 3.2 - 3.2.7 >>](#)

[Till 3.3 - 3.5.4.3 >>](#)

[Till 3.5.5. - 3.5.9 >>](#)

BFL

3.1.6 Fordringar

3.1.6.1 Allmänt

Enligt 16 § 1 st. BFL ska en osäker fordran tas upp till belopp varmed den beräknas inflyta. Värdelös fordran får inte tas upp som tillgång. Nämnda värderingsregel tillämpas civilrättsligt oberoende av om fordringen är en omsättnings- eller anläggningstillgång.

Skatterättsligt har däremot 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 och som inte motsvaras av kontant betalning, kvittning eller liknande. Som exempel på anläggningstillgång kan nämnas lånefordringar i form av penninglån.

Kund- eller lånefordran ?

Huruvida ett kund- eller lånefordringsförhållande föreligger ska bedömas utifrån bokföringsmässiga grunder. Avgörande för bedömningen är avsikten med innehavet (13 § 1 st. BFL).

Departementschefen uttalade i prop. 1975:104 s. 219, som låg till grund för BFL, 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. Av detta följer att en fordran inte nödvändigtvis ska anses som en lånefordran endast för att den redovisas som långfristig.

En fordran bör kunna bibehålla karaktären av kundfordran även om den är äldre än ett år.

Företaget kanske regelmässigt lämnar en kredittid som överstiger t.ex. ett år. Om det normala i stället är en kortare kredittid men dotterbolaget på grund av intressegemenskapen erhåller 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 Dt 1992:11

Vid affärer med länder vars politiska eller ekonomiska förhållanden är sådana att förlustrisken kan befaras vara betydande kan RSV:s rekommendationer m.m. (RSV Dt 1992:11) angående reservering för vissa förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer tillämpas.

Schablonberäkning tillåts

Rekommendationerna 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 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

Rekommendationerna 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). Rekommendationen 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.

En ny bedömning görs vid varje påföljande bokslut av om den nedskrivna fordringen fortfarande är osäker. Om den senare infrias ska den inkomstredovisas. En nedskrivning kan sålunda komma att helt eller delvis återföras senare år om gäldenären betalar ett belopp överstigande fordringens bokförda värde.

Hos dåvarande mellankommunala prövningsnämnden utvecklades en praxis som innebar att svenskt moderbolag, som haft 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 rekommendationerna som ett uttryck för gällande rätt. Ej heller finns den omnämnd i nyare upplagor av GRS.

NYHET, inkomst- året 2000

Fr.o.m. inkomståret 2000 ersätts RSV Dt 1992: 11 av RSV S 1999: 38.

Näringsbetingat innehav

3.1.6.3 Lånefordringar

Definitiv och verklig förlust

Nedskrivning eller förlust 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.

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 offshorebolag. 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.

Bokföringsmässiga grunder 3.1.7 Beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta

3.1.7.1 Allmänt

Kursvinster och kursförluster i anledning av fordrings- och skuldförhållanden i utländsk valuta är i sin helhet skattepliktiga respektive avdragsgilla vid inkomstberäkningen (3 § 1 mom. 2 st. SIL).

Enligt 4 kap. 13 § ÅRL får fordringar och skulder i utländsk valuta räknas om enligt växelkursen på balansdagen om detta är förenligt med god redovisningssed och ger en rättvisande bild. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i BFL. Lagstiftningen kompletteras med normgivning från Redovisningsrådet.

Bokföringsnämndens rekommendationer

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 realiserade kursvinster och kursförluster

Enligt 24 § anv. p. 4 KL ska fordringar 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 bokföringen och en sådan värdering står i överensstämmelse med god redovisningssed. Bestämmelserna tillämpas för räkenskapsår som påbörjats fr.o. m den 1 januari 1999.

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 har höjts till 74 procent av reserven multiplicerad med statslåneräntan vid beskattningsårets utgång.

Statslåneräntan uppgick vid utgången av 1999 till 5.61 procent.

Övergångsbestämmelse

För en redogörelse av de skatterättsliga regler som gäller för räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 1999 och som genom övergångsbestämmelserna till lagen (1998:1619) om ändring i 24 § anv.p. 4 KL aktualiseras vid 2000 och 2001 års taxeringsr hänvisas till IHL 99. Observera att enligt p.2 i övergångsbestämmelserna ska fr.o.m. 2000 års taxering schablonintäkten på valutakursreserven uppgå till 74 procent av underlaget, dvs. med samma procentsats som enligt lagen (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv.

Till Innehållsförteckningen

<< Till 3.1 - 3.1.5.9

Till 3.1.8 - 3.1.17 >>

Till 3.2 - 3.2.7 >>

Till 3.3 - 3.5.4.3 >>

Till 3.5.5. - 3.5.9 >>

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 3.1 - 3.1.5.9](#)

[<< Till 3.1.6 - 3.1.7.2](#)

[Till 3.2 - 3.2.7 >>](#)

[Till 3.3 - 3.5.4.3 >>](#)

[Till 3.5.5. - 3.5.9 >>](#)

3.1.8 Utdelning från utlandet

3.1.8.1 Allmänt

Utdelning från utländsk juridisk person beskattas enligt 3 § 1 mom. SIL som inkomst av kapital såvida inte intäkten är att hänföra till näringsverksamhet. Så hänförs för enskild näringsidkare utdelning på lageraktier 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 99 (se avsnitt 19.2 och 22.8.3). Med utdelning förstås i allmänhet överföring av medel till aktieägaren utan att denne lämnat skäligt vederlag.

3.1.8.2 Skattefrihet för utdelning från utländsk juridisk person

I 7 § 8 mom. 6-9 st. SIL finns bestämmelser, som reglerar under vilka förutsättningar ett svenskt företag kan mottaga utdelning skattefritt från en

utländsk juridisk person. Bestämmelserna består av den s.k. huvudregeln och presumtionsregeln.

Huvudregeln

7 § 8 mom. 6 st. SIL

Svenskt företag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person under förutsättning att

1. utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan sägs för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och

2. att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

Förutsättningarna för skattefrihet anges i två att-satser. I den första att-satsen anges att utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt vad som ovan sägs dvs. i första-femte styckena för det fall det utdelande bolaget varit svenskt.

Näringsbetingade aktier

Detta innebär i första hand att aktierna eller andelarna ska vara näringsbetingade. Skattefrihet för utdelning på omsättningstillgångar medges inte (se dock nedan).

Av 7 § 8 mom. 3 st. SIL framgår att aktierna eller andelarna kan vara näringsbetingade på två grunder. För det första anses innehavet näringsbetingat om det mottagande företaget innehar minst 25 procent av röstetalet i det utdelande bolaget vid beskattningsårets utgång. För det andra kan aktieinnehavet understiga 25 procent av röstetalet men ändå anses som näringsbetingat. I detta fall krävs att den

skattskyldige gör sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Jämförlighetsvillkoret

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 SIL 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 realisationsvinster 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 7 § 8 mom. 7 st. SIL tagits in en presumtionsregel.

7 § 8 mom. 7 st. SIL

Utländsk juridisk person hemmahörande i något av de länder med vilka Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning (avtalsländer) skall anses underkastad inkomstbeskattning jämförlig med den som skulle ha skett enligt denna lag. Denna presumtion gäller dock endast om personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det eller de länder där den bedrivs. I det fall personens intäkter endast till obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet skall den ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

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.

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 presumptionsregeln 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 realisationsvinster 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 intäkter som härrör från icke avtalsland eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet utesluter inte detta presumptionsregelns tillämplighet. Intäkter från sådan verksamhet får emellertid endast uppgå till en obetydlig del. Med obetydlig del avses högst 5 procent av personens sammantagna intäkter.

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.

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 1999-10-22 fastställt ett av SRN meddelat förhandsbesked rörande tillämpningen av bestämmelserna i 7 § 8 mom. 6-7 st. SIL. 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 (presumptionsregeln) 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 inblandade 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. 107ff.). Prövningen måste vidare i detta fall omfatta koncernens samtliga verksamhetsår. Härav följer att en prövning enligt huvudregeln inte medför skattebefrielse eftersom sökanden inte förebringat 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 i 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 intäkterna 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 intäkter som uppkommit på grund av det utdelande företags egen verksamhet såvida inte intäkterna i de sambeskattade företagen förs vidare till det utdelande bolaget. Med intäkter i presumtionsregelns mening avses vid avyttring av en anläggningstillgång vinsten och inte vederlaget. Detta innebär att det inte uppkommer några intäkter om avyttringen sker med förlust.

En fråga i sammanhanget är hur bedömningen ska göras när utdelningen hänförs 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 företags intäkter från verksamhet i avtalsland prövas frågan mot presumtionsregeln. I annat fall får prövningen ske mot huvudregeln.

EU:s moder- dotterbolags- direktiv

För att anpassa bestämmelserna om skattefrihet för utdelning till EU:s moder-dotterbolagsdirektiv har två nya stycken (8 och 9) införts i 7 § 8 mom. SIL. Regeln i åttonde stycket innebär att ett innehav av aktier eller andelar i ett bolag i en främmande medlemsstat ska anses vara näringsbetingat om det mottagande företaget innehar aktier eller andelar i bolaget motsvarande minst 25 procent av andelskapitalet. I förhållande till bestämmelsen i 7 § 8 mom. 3 st. SIL innebär detta att skattefrihet medges, dels för utdelning på aktier eller andelar som utgör lagertillgångar, dels om det bolag som erhållit utdelningen innehar andelar i det bolag som lämnat utdelningen som motsvarar minst 25 procent av andelskapitalet men inte minst samma andel av rösterna. Är det mottagande företaget ett investmentföretag eller förvaltningsföretag medges inte skattebefrielse. Befrielse från beskattning förutsätter dock att det utdelande företaget underkastats en beskattning som är jämförlig med svensk inkomstbeskattning.

Schablonavräk- ning

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 bolag i EU-stat.

Som ovan påpekats kan de nya reglerna i anledning av moder-dotterbolagsdirektivet ge skattefrihet på lageraktier. För andelar som utgör omsättningstillgångar 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 24 § anv. p. 2 st. 6 KL finns en regel 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 bolag.

3.1.9 Avyttring av aktier och andelar i utländska juridiska personer

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 realisationsvinst enligt andra regler än dem som eljest gäller för aktieförsäljningar. Att andelsägaren tidigare tillgodogjort sig avdrag för löpande underskott påverkar inte beräkningen av en reaförlust 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 uppräkningsregeln i 27 § 1 mom. SIL, enligt RR, inte anses omfatta en andel i en sådan utländsk association 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.

Ett svenskt handelsbolags avyttring av aktier eller andelar i en utländsk juridisk person reavinstbeskattas i inkomstslaget

näringsverksamhet (22 § anv. p. 1 st. 3 KL).

3.1.10 Beskattning av utdelning och realisationsvinst på aktier i fåmansföretag m.m.

Reglerna i 3 § 12 mom. SIL innebär att utdelning och reavinst på aktier och 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 reavinst beskattas som intäkt av tjänst. Att del av utdelning respektive reavinst som svarar mot ett lättnadsbelopp kan vara undantagen från skatteplikt vid 1998 års taxering framgår av avsnitt 3.1.11.

Med normal kapitalavkastning avses utdelning som inte överstiger ett gränsbelopp. Detta belopp baseras på anskaffningskostnaden för aktien 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 aktien eller andelen som skulle ha använts vid beräkning av reavinst, om aktien eller andelen avyttrats vid tidpunkten för utdelningen (3 § 12 b mom. 1 st. SIL). Huvudregeln är tillämplig på aktier och andelar i både svenska och utländska bolag.

För aktie 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 (3 § 12 c mom. 1 och 2 st. SIL). Denna alternativregel gäller även för andelar i utländska bolag.

För aktie som har förvärvats före ingången

av år 1992 får man som anskaffningskostnad ta upp ett beräknat kapitalunderlag fördelat på aktierna i företaget under vissa förutsättningar (3 § 12 c mom. 3 st. SIL). 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).

Vidare får ett löneunderlag läggas till anskaffningskostnaden för aktien eller andelen vid beräkning av lättnadsbeloppet och gränsbeloppet. 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. 3 § SAL (socialavgifter). Även ersättning som ingår i underlag för beräkning av särskild löneskatt (1 § SLFL). Detta innebär att löner till personal i utländska företag som inte bedriver verksamhet i Sverige inte kan inräknas i löneunderlaget. Huruvida detta strider mot diskrimineringsbestämmelserna inom EG-rätten är för närvarande föremål för prövning i ett ärende om förhandsbesked (se avsnitt 9.7.1).

Lättnad

3.1.11 Begränsad skattefrihet för utdelning och realisationsvinst på aktier och andelar i onoterade företag

En begränsad skattefrihet (lättnad) för utdelning och reavinst på aktier och andelar i onoterade företag stadgas 3 § 1 a - 1 g mom. SIL. Lättnadsreglerna innebär bl.a. att en aktie- eller andelsägare (lättnadskvalificerad ägare) inte ska beskattas för erhållen utdelning på aktien eller andelen (lättnadskvalificerad aktie eller andel) till den del utdelningen ryms inom

ett särskilt framräknat belopp (lättnadsbelopp). Lättnadsunderlaget beräknas i huvudsak på samma sätt som vid beräkning av gränsbelopp för kvalificerade aktier i fåmansföretag (avsnitt 3.1.10).

Vem omfattas av reglerna?

Bestämmelserna i 3 § SIL behandlar inkomstslaget kapital vilket innebär att lättnadsreglerna endast gäller när utdelning och reavinst 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 aktie eller andel. En person hemmahörande i utlandet erlägger normalt kupongskatt i stället för inkomstskatt på utdelning från svenskt företag. Lättnaden 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 då lättnadsbeloppet ska beäknas, vilket är vid beskattningsårets utgång. För att betraktas som lättnadskvalificerad ägare vid avyttring av lättnadskvalificerad aktie eller andel är det tillräckligt att den fysiska personen eller dödsboet är skattskyldig i Sverige endast för reavinsten.

Även innehav i utländska onoterade företag

Det ursprungliga syftet med lättningen var att stimulera investeringar enbart i mindre svenska företag. Kritik riktades under lagstiftningsarbetet mot att svenska koncerner med utländska försäljningsbolag inte skulle komma att få del av lättningen. Dessutom skulle reglerna medföra en olika behandling av 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. Av neutralitetsskäl omfattas även fysiska personers direkta innehav av utländska onoterade aktier. 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, jfr vad som i 7 § 8 mom. 6 st. SIL föreskrivs för att ett svenskt företag ska kunna ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade aktier 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 lättning 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 aktier eller 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.

En skattemässig fördel skulle kunna uppnås genom att ett indirekt innehav av marknadsnoterade aktier förlades till ett onoterat förvaltningsföretag som utan beskattning vidareutdelar mottagna utdelningar. Lättnadsreglerna gäller därför inte om ett förvaltningsföretag under en spärperiod direkt eller indirekt genom ett annat förvaltningsföretag ägt någon aktie eller andel i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person.

Av samma anledning gäller inte lättnadsreglerna andra indirekta innehav via aktiebolag, som inte är förvaltningsföretag, om aktiebolaget under en spärperiod direkt eller genom ett dotterföretag, äger aktier eller andelar med en röst- eller kapitalandel på minst 25 procent i ett marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person.

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 konkurs, likvidation och fusion m.m.

Utskiftning e.d. från aktiebolag behandlas numera huvudsakligen inom ramen för reavinstsystemet. Det innebär att aktien anses avyttrad mot ett vederlag som svarar mot utskiftat belopp. Med avyttring

jämställs det fallet att aktierna i ett bolag förlorar sitt värde på grund av bolagets konkurs, likvidation eller vissa former av fusion eller fission (24 § 2 mom. 1 st. SIL). Såvitt gäller konkurs i svenska bolag har rätten till avdrag för förlust tidigarelagts för att undvika en konstlad handel med aktier 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 avyttringen 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 aktien likaledes avyttrad, varvid reglerna i 24 § 4 mom. SIL om realisationsvinst är tillämpliga. Detsamma gäller även ett utländskt bolag om bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande.

I ett inte överklagat förhandsbeskedsärende ägde ett svenskt aktiebolag (AB) 90 procent av andelarna i ett utländskt företag (B) som i sin tur ägde samtliga andelar i ännu ett företag (C) hemmahörande i samma land som B. Resterande 10 procent av andelarna i B ägdes av C. Genom en s.k. "downstream merger" skulle B bringas att "gå ned" i C, som skulle ta över B:s tillgångar och skulder. B skulle samtidigt upplösas och AB komma att bli innehavare av andelarna i C. Nämnden uttalade följande beträffande

beskattningskonsekvenserna av det skisserade förfarandet:

Enligt 24 § 2 mom. första stycket SIL skall ett finansiellt instrument anses avyttrat om det företag som gett ut instrumentet upplöses genom fusion enligt 14 kap. 1 § ABL eller - såvitt avser utländska bolag - ett motsvarande förfarande. En fusion av det aktuella slaget - där ett moderföretag går upp i sitt dotterföretag - synes möjlig att genomföra enligt 14 kap. 1 § ABL. Med hänsyn till detta och till det sätt på vilket fusionsförfarandet går till får det anses vara fråga om "ett motsvarande förfarande". Skäl att inte tillämpa bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL enligt sin ordalydelse föreligger inte. I och med att reavinstreglerna är tillämpliga aktualiseras inte någon beskattning av AB för utdelning.

En förutsättning för att uppskov med reavinstbeskattningen skall medges enligt strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL eller enligt reglerna om internationellt andelsbyte i OL är att det är fråga om en avyttring av aktier/ andelar till ett annat företag. Den förutsättningen är inte uppfylld här. Någon annan grund för uppskov föreligger inte. AB skall därför reavinstbeskattas på gängse sätt.

Även nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av aktier jämställs med avyttring eftersom aktieägaren definitivt avhänder sig aktierna.

Utbetalning från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden betraktas däremot enligt 3 § 7 mom. 4 st. SIL som utdelning. Detsamma gäller för utbetalningar från en utländsk juridisk person genom ett

motsvarande förfarande.

I prop. 1993/94:25 s. 92 uttalas att 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 be-dömningen ska baseras på de principer som ligger till grund för reglerna om utdelning från svenska bolag (jfr prop. 1990/91:54 s. 308).

3.1.13 Förlust på näringsbetingade aktier

Ett företag som lider förlust på aktier som har ett direkt samband med dess egen näringsverksamhet är i princip berättigat till avdrag för sådan förlust i verksamheten.

Detta framgår av 23 § anv. p. 33 KL som stadgar att avdrag för reaförlust medges i näringsverksamhet i den mån vinst vid avyttring av samma slag av tillgång eller förpliktelse skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet.

Det förhållandet att ett aktiebolags samtliga intäkter och kostnader numera hänförs till samma förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet medför att stadgandet omfattar både näringsbetingade aktier och kapitalplaceringsaktier. Möjligheten att utnyttja förluster på kapitalplaceringsaktier begränsas dock i 2 § 14 mom. SIL.

Vidare har i praxis krävts att förlust på näringsbetingade aktier ska vara definitiv och verklig.

Samband med näringsverksamheten

Som ovan framhållits anses aktier vara näringsbetingade om de ingår som ett led i den bedrivna verksamheten.

RÅ 1973 A 48. Ett svenskt aktiebolag innehade ett antal aktier i ett kanadensiskt gruvbolag. Innehavet var betingat av att det svenska bolagets egna materialtillgångar inte räckte för att täcka den egna kapaciteten i smältverken. Innehavet ansågs ha sådant samband med den i Sverige bedrivna rörelsen att förlusten fick anses utgöra en driftförlust.

RÅ 1976 Aa 17. Ett svenskt aktiebolag hade tillsammans med ett utländskt bolag bildat ett intressebolag för viss produktion. Intressebolaget hade sitt säte i Sverige. För den svenske delägaren var bildandet motiverat av att kunna behålla och sysselsätta sin anläggningsavdelning och för att utvidga sin produktionsverksamhet. Innehavet ansågs ha tillräckligt samband med den egna rörelsen för att driftförlust skulle föreligga.

Definitiv förlust

Avyttring

En definitiv förlust föreligger normalt om aktierna överlåtits till någon utomstående. En förlust är dock att anse som definitiv först om närmare hälften av aktieinnehavet avyttrats. I RÅ 1998 ref. 53 avyttrade ett moderbolag 49 procent av aktierna i ett helägt dotterbolag till fyra olika köpare. Förlusten ansågs som definitiv.

Ett svenskt aktiebolag ägde 70 procent av aktierna i ett rörelsedrivande iranskt dotterbolag. Anskaffningskostnaden för aktierna uppgick till 8.600.000 kr. Återstående aktier 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 aktierna i det utländska bolaget. Sökandebolaget

ansågs inte berättigat till avdrag då någon definitiv förlust på aktierna inte visats föreligga, RÅ 82 Aa 108.

Verklig förlust

Förlusten 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 medgett avdrag för underskott från handelsbolagets verksamhet.

Har tillgångar överförts från dotterbolag till moderbolag eller annat koncernbolag till underpris måste detta beaktas. Vid beräkning av förlustens storlek ska hänsyn tas till koncerninterna transaktioner i form av utdelning, koncernbidrag och överlåtelser av tillgångar till underpris från det sålda bolaget (RÅ 1985 1:86, RÅ 1986 ref. 52 samt RÅ 1987 ref. 49). 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 överläts inom koncernen till marknadspris anses förlusten inte endast bokföringsmässig. I 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 7928-98/900) redogör RSV för sin uppfattning i frågan. Promemorian är tänkt att vara ett s.k. levande dokument som RSV med jämna mellanrum kommer att se över och vid behov justera.

Dispens

23 § anv. p. 22 KL

Regeringen kan förklara att, om förlust på aktier eller andelar i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag med uppgift att driva verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt framkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid företagets upplösning, förlusten skall utgöra avdragsgill omkostnad för ägaren av aktierna eller andelarna. Detsamma gäller i fråga om långivare beträffande förlust på lån eller dylikt som han lämnat företaget.

Bestämmelserna i första stycket om förlust tillämpas också på förlust, som kan beräknas uppkomma. Regeringen bestämmer därvid hur avdraget i det särskilda fallet skall beräknas. Har skattskyldig fått avdrag, som avses i detta stycke, skall avdraget frånräknas avdragsgill förlust, som sedermera uppkommer vid avyttring av aktierna eller andelarna eller vid upplösning av företaget. Uppkommer vinst genom att aktierna eller andelarna avyttras eller genom att tillskjutet kapital återfås, skall vinsten tas upp som skattepliktig intäkt av rörelse hos den som haft vinsten.

Bakgrunden till denna dispensregel är att svenskt forsknings- och utvecklingsarbete utomlands ibland innebär ett samgående med utländska företag och institutioner i ett gemensamt bildat forskningsbolag. Verksamheten finansieras därvid genom att delägarna tillför bolaget aktiekapital i den utsträckning som är erforderlig för att bedriva forskningsarbetet.

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 pga ekono-
misk 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.

Ett engelskt moderföretag (A) ägde 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, RÅ 1972 A 74.

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 uppfattning, 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.

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.

Som ett led i en rekonstruktion av ett helägt engelskt försäljningsbolag planerade ett svenskt moderbolag i RÅ 1990 not. 193 att lämna sitt engelska dotterbolag ackord avseende ansamlade fordringsanspråk. Ackordsuppgörelsen berörde inga andra borgenärer. RN, som fann att förlusten inte var avdragsgill, gav följande 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 leverenser 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.

3.1.15 Koncernbidrag

S.k. öppna koncernbidrag kan enligt 2 § 3 mom. 1 st. SIL endast förekomma mellan vissa närmare angivna svenska rättssubjekt.

I RÅ 1979 1:55 ägde ett amerikanskt bolag A två svenska dotterbolag B och C som i sin tur innehade underliggande svenska

dotterbolag. Om B förvärvade C med dotterbolag förelåg givetvis koncernbidragsrätt inom den sålunda tillskapade underkoncernen. En fråga i sammanhanget var huruvida resultatutjämnning kunde ske inom hela koncernen om det amerikanska bolaget anskaffade en filial i Sverige. Det konstaterades emellertid att det amerikanska bolaget inte tillhörde de svenska rättssubjekt som omfattades av koncernbidragsbestämmelserna.

Koncernbidragsreglerna innebär även att det saknas koncern- bidragsrätt mellan två svenska aktiebolag som ägs av ett utländskt bolag. Detta kan komma i konflikt med diskrimineringsbestämmelserna i skatteavtalen, se avsnitt 8.3.7.

Frågan om koncernbidragsreglernas förenlighet med EG-rättens icke diskrimineringsprincip vid koncernbidrag mellan koncernbolag, varav det ena tillhör filialen, har prövats i ett förhandsbesked meddelat 1998-05-11. Enligt SRN skulle det strida mot etableringsfriheten i artikel 52 i Romfördraget att inte tillerkänna det bolag som tillhör filialen rätt att med skattemässig verkan ge koncernbidrag. En anpassning av EG-rätten till svensk intern rätt planeras ske under år 2000.

Resultatreglering via öppna koncernbidrag kan inte tillämpas mellan närstående företag i och utanför Sverige. Om ett svenskt företag åtar sig att svara för en kostnad som avser ett utländskt företag får denna kostnad ur avdragssynpunkt bedömas utifrån det allmänna driftkostnadsbegreppet, se avsnitt 3.5.4.3.

Korrigeringsregeln

En svensk näringsidkare kan vid mellanhanden med någon utomlands med vilken han befinner sig i ekonomisk intressegemenskap träffa avtal som avviker från vad oberoende parter skulle ha avtalat. Om den svenske företagaren t.ex. köper varor till för högt pris eller säljer till för lågt pris kan detta leda till ett minskat beskattningsunderlag. Resultatet av en sådan oriktig prissättning kan justeras med stöd av 43 § 1 mom. KL, se avsnitt 3.5.

Av 2 § 3 mom. 1 st. f) SIL framgår att koncernbidrag inte kan lämnas med skattemässig verkan om det mottagande aktiebolaget inte beskattats för bidraget därför att bolaget vid tillämpningen av skatteavtal anses ha hemvist i en främmande stat. Detta villkor gäller alla de situationer koncernbidrag kan förekomma (2 § 3 mom. 2 st. SIL).

3.1.16 Balansposter i bokföringen

3.1.16.1 Expansionsmedel

Enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet har samma möjlighet att expandera sin verksamhet med lågbeskattade medel som aktiebolag genom att göra avsättning till expansionsmedel.

Avsättningen är avdragsgill vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet, men en särskild skatt, expansionsmedelsskatt, 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 expansionsmedelsskatten återfås.

En avsättning till expansionsmedel 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 särskild förvärvskälla (18 § KL). Avsättning kan däremot inte göras i de fall utländsk inkomst är undantagen från beskattning i Sverige genom exemptbestämmelser i avtalen.

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 enligt Expml 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 expensionsmedel förutsätts enligt 13 § Expml 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 expensionsmedel framgår av avsnitt 3.2.3.

3.1.16.2 Räntefördelning

Reglerna om räntefördelning är enligt 1 § RfL tillämpliga på enskild näringsidkare och svenska dödsbon som bedriver näringsverksamhet. 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 exemt som metod att undvika dubbelbeskattning.

Fordringar i utländsk valuta som ingår i näringsverksamhet tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. värdet enligt god redovisningssed. En avsättning till valutakursreserv ska således räknas av eftersom den utgör en del av värderingen.

Möjligheterna att göra räntefördelning för utomlands hemmahörande personer framgår av avsnitt 3.2.3.

3.1.16.3 Återföring av fonder

Avsatta medel till allmän investeringsreserv och tillfälligt vinstkonto har kunnat tas i anspråk för att främja avsättningen utomlands av svensktillverkade produkter. Detsamma har gällt avsättningar till allmän investeringsfond och särskilt investeringskonto, som också har kunnat användas för att svenska företag utomlands främjar avsättningen av tjänster och för förvärv av inventarier avsedda att brukas utomlands.

Återföring av fonder

Av 9 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder, 5 § lagen (1993: 1538) om periodiseringsfonder, 11 § lagen (1993: 1540) om återföring av skatteutjämningsreserv, p. 4 övergångsbestämmelserna till lagen (1990:684) om upphävande av lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och andra stycket lagen (1990:686) om upphävande av vissa fondförfattningar, framgår att respektive fond ska omedelbart 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. Om endast vissa inkomster undantas från beskattning ska återföring inte ske. Kvarvarande avsättningar ska återföras till beskattning under en övergångsperiod som framgår av respektive lagstiftning.

3.1.17 Avdragsförbudet vid exempt i skatteavtal

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 74 § KL.

**Ej beskattad
intäkt - ej av-
dragsgill kostnad**

74 § KL

Skall, på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 72 eller 73 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i riket, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten.

**Övergångs-
bestämmelser**

I 22 § första meningen SIL finns fr.o.m. 1988 års taxering en motsvarande bestämmelse.

74 § KL och 22 § SIL i deras ändrade lydelse fr.o.m. den 1 juli 1986 tillämpas fr.o.m. 1988 års taxering. Ändringen innebar ett förtydligande av vad lagstiftaren redan tidigare åsyftat med bestämmelserna. Vissa rättsfall och uttalanden i doktrinen tydde dock på att ett underskott i en utländsk filial kunde utnyttjas i Sverige trots att skatteavtalet med landet ifråga föreskrev att intäkt i filialen skulle undantas från svensk skatt.

I RÅ 84 1:27 yrkade en bank avdrag för driftkostnader i sin svenska rörelse som uppkommit till följd av förvaltning och hantering av utländska fordringar som avkastat ränteinkomster vilka på grund av skatteavtal inte beskattades i Sverige. RR uttalade att den omständigheten att ränteinkomsterna på grund av särskilda regler i skatteavtal ej skulle upptas till beskattning i Sverige inte påverkade bankens rätt att i sin rörelse göra avdrag för sina driftkostnader.

Detta rättsfall har övergångsvis viss aktualitet genom att övergångsbestämmelserna föreskriver att äldre lydelse av 74 § KL respektive 22 § SIL fortfarande ska tillämpas i fråga om inkomst som utgörs av ränta på utlånade medel om lånet beviljats före lagens ikraftträdande.

Övergångsbestämmelserna har sin grund i att banker vid upprättande av låneavtal i länder med vilka Sverige slutit exemptavtal kalkylerat med att räntan skulle vara avdragsgill här i landet.

Uttrycket "beviljats" har använts för att markera att ändrade lånevillkor efter lagens ikraftträdande inte ska medföra att de nya bestämmelserna ska tillämpas om låneavtalen ursprungligen ingåtts före lagens ikraftträdande.

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.

22 § andra meningen SIL

Detta gäller dock inte i fråga om utdelning från utländskt företag till svenskt företag i fall då utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning om båda företagen varit svenska.

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.

Till Innehållsförteckningen

<< Till 3.1 - 3.1.5.9

<< Till 3.1.6 - 3.1.7.2

Till 3.2 - 3.2.7 >>

Till 3.3 - 3.5.4.3 >>

Till 3.5.5. - 3.5.9 >>

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 3 - Inkomst av näringsverksamhet (Del 4 av 6)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 3.1 - 3.1.5.9](#)

[<< Till 3.1.6 - 3.1.7.2](#)

[<< Till 3.1.8 - 3.1.17](#)

[Till 3.3 - 3.5.4.3 >>](#)

[Till 3.5.5. - 3.5.9 >>](#)

Begränsad skatt-
skyldighet

3.2 Begränsad skattskyldighet

3.2.1 Omfattningen av skattskyldigheten

I utlandet bosatta och hemmahörande personer är endast begränsat skattskyldiga till svensk inkomstskatt för vissa närmare uppräknade inkomster. Dessa är uttömmande beskrivna i främst 53 § KL och 6 § SIL, men kan också förekomma på annat håll i skattelagstiftningen. Fysisk person är t. ex. skattskyldig för sådan inkomst av kapital som avses i 4 § RfL även för tid under vilken han inte varit bosatt här i landet (21 § nämnda lag).

Utomlands bosatt
fysisk person

Fysisk person som inte är bosatt i Sverige är enligt 53 § 1 mom. a) KL och 6 § 1 mom. a) SIL skattskyldig för bl.a. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till ett här beläget fast driftställe. Delägare i svenskt handelsbolag är skattskyldig för t. ex. vinst vid bolagets avyttring av aktier m.m. även om inkomsten inte är hänförlig till ett fast driftställe här i landet.

Utländskt bolag

Utländskt bolag är enligt 6 § 1 mom. c) SIL likaledes skattskyldigt för bl.a. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket.

Uttrycket *hänför sig till* har prövats i RÅ 1993 ref. 29 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.

Andel i svensk ekonomisk förening

En i utlandet bosatt fysisk person är i likhet med ett utländskt bolag skattskyldig till statlig inkomstskatt för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Utländsk juridisk person

Annan utländsk juridisk person än utländskt bolag (se 3.2.4.3) är enligt 6 § 1 mom. d) SIL skattskyldigt i den utsträckning som gäller för utländskt bolag, dock med avdrag för vad delägare till sådan association ska redovisa enligt 53 § anv. p. 10 st. 2 KL.

Inkomst av näringsverksamhet kan även vara hänförlig till fastighet här i riket (se vidare under kapitel 4).

3.2.2 Utländsk företagsetablering i Sverige

3.2.2.1 Allmänt

Utländska företag kan välja mellan att bedriva verksamhet i Sverige som en filial till en redan befintlig näringsverksamhet i hemstaten eller indirekt genom ett i Sverige tillskapat dotterbolag.

Filiallagen

3.2.2.2 Filial

De författningar som i civilrättsligt hänseende reglerar bildandet av en filial och registreringsförfarande m.m. är lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. (filiallagen) och förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m. (filialförordningen).

Vissa verksamhetsformer som bedrivs av utländskt företag regleras av andra författningar (3 § filiallagen). Detta gäller bankföretag (bankrörelselagen; SFS 1987:617), vissa värdepappersföretag [lagen (1991:981) om värdepappersrörelse], utländsk finansieringsverksamhet [lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag], utländska försäkringsgivare [lagen (1950:272) om utländska försäkringsgivares rätt att driva försäkringsrörelse i Sverige och lagen (1993:1302) om EES-försäkringsgivares verksamhet i Sverige], för börser, auktoriserade marknadsplatser och clearingorganisationer [lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet]. Med verkan från den 1 januari 1999 har ytterligare två punkter tillkommit, centrala värdepappersförvarare, lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument och utländska fondföretag, 7 a-c §§ lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Registreringsmyndighet för dessa kategorier är FI. Filiallagen är dock numera i de flesta avseenden även tillämplig för utländska bankrörelsers verksamhet i Sverige. En särskild filiallag finns också för utländska försäkringsrörelsers verksamhet i Sverige.

Anmälan

Anmälan för registrering av filial görs skriftligen hos PRV. Anmälan om föreståndare görs skriftligen hos länsstyrelsen i det län där verksamheten huvudsakligen ska bedrivas. Ett utländskt företags verksamhet genom filial i Sverige ska drivas under firma som innehåller företagets namn med tillägg av ordet filial och som tydligt anger företagets nationalitet. Firman för utländskt bankföretags filial ska dessutom innehålla ordet bank. Filialen är inte ett eget rättssubjekt och är därför i princip underkastad lagstiftningen i det utländska företagets hemland. För att skydda bl.a. svenska

borgenärsintressen föreskrivs därför att utländskt företag ska anses som svenskt rättssubjekt i rättsförhållanden som rör den här i riket bedrivna näringsverksamheten.

Registrering

Registreringsförfarandet går till så att anmälan, skriftligen och undertecknad av VD, lämnas in till PRV. Ett och samma utländska företag kan enligt PRV endast ha en filial registrerad i Sverige. Efter anmälan får också näringsverksamheten påbörjas. Den som företräder företaget kan drabbas av sanktioner i form av vite om näringsverksamheten skulle ha påbörjats innan anmälan skett. Ur skatterättslig synpunkt anses däremot företaget ha bedrivit skattepliktig näringsverksamhet från fast driftställe trots att anmälningsskyldigheten åsidosatts. Den information som ska lämnas i anmälan omfattar både verksamheten i filialen och vissa uppgifter om verksamheten i det utländska företaget (4-5 §§ filialförordningen).

För registrering och kungörelse tas en avgift ut med 1 100 kr för registrering av en filial och 500 kr vid anmälan eller anteckning i registret i övrigt. Filialen tilldelas i och med registreringen dels ett tiosiffrigt organisationsnummer som kan börja på 502- eller 516- följt av löpnummer och sist en kontrollsiffra, dels ett tresiffrigt filialnummer som bara används internt på PRV.

Avregistrering

Det är betydligt enklare att upplösa en filial än ett dotterbolag. En filial ska på anmälan av ställföreträdaren för det utländska företaget avregistreras, om

- det utländska företaget träder i likvidation eller försätts i konkurs eller om av annat skäl företagets eller filialens verksamhet ska upphöra enligt lagen i företagets hemland, eller
- det utländska företaget eller filialens verksamhet av annat skäl ska upphöra enligt beslut av företaget.

Filialen ska vidare på anmälan avregistreras, om

- filialen saknar behörig VD eller annan av företaget bemyndigad person med behörighet att ta emot delgivning, eller

- borgenärer inte fått full betalning och fordringen inte heller därefter betalats vid försök till utmätning av företagets tillgångar i Sverige för fordran, som grundar sig på filialens verksamhet.

PRV kan vidare utan anmälan avregistrera filialen, om det står klart att företaget eller filialen har upphört med sin verksamhet, eller VD eller bemyndigat ombud saknas, eller att redovisningshandlingar eller revisionsberättelse inte sänts in till PRV för något av de två senaste åren. Sker avregistrering får det utländska företaget inte driva verksamhet i Sverige genom filialen. Filialen kan få anstånd med avregistreringen under den tid det tar att avveckla filialens verksamhet. Under avvecklingstiden ska firman tecknas med tillägg av orden "under avveckling".

Självständig förvaltning (filial)

Enligt 1 § filiallagen gäller lagen formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. Vidare sägs i 2 § att utländska företag ska bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning. Med uttrycket "självständig förvaltning" menas att verksamheten i filialen ska vara avskild från verksamheten i huvudkontoret. I prop. 1955:87 s. 36 sägs att filialen måste få en juridisk konstruktion som möjliggör att på ett effektivt sätt få en motsvarande ansvarighet som gäller för inländska juridiska personer. Lösningen har blivit tillskapandet av ett slags surrogat för en svensk juridisk person (filialen). En jämförelse kan göras med kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal där det i p. 2 uttrycks 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".

Kraven på att näringsverksamhet bedrivs genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning ska vara uppfyllda för att registrering som filial i filialregistret kan ske. Dispens från

registreringsskyldigheten kan i vissa fall meddelas av PRV. Det finns inget uttryckligt stadgande i filiallagen som utesluter ej registrerade fasta driftställen från filiallagens tillämpningsområde om det fasta driftstället uppfyller de ovan nämnda kraven. Detta innebär att filiallagen i valda delar torde gälla även för ej registrerade filialer.

Verkställande direktör

Filialen ska stå under ledning av en VD, vilken ska vara bosatt inom EES-området om inte regeringen eller behörig myndighet för varje särskilt fall bestämmer annat. Det är VD:n som ytterst är ansvarig för filialens verksamhet. Firman ska tecknas av VD:n. Detta innebär att han har erhållit fullmakt att i alla frågor, som rör verksamheten i Sverige, handla på det utländska företags vägnar samt mottaga stämningar för det utländska företaget och själv eller genom annan tala och svara för detta. För en bankfilial tecknas firman av två eller flera personer i förening. I de fall VD:n själv inte är bosatt i Sverige måste det utländska företaget bemyndiga en person som är bosatt i Sverige att på det utländska företags vägnar ta emot delgivning.

Föreståndare

Utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare som bedriver näringsverksamhet i Sverige ska företrädas av en här bosatt föreståndare med ansvar för den bedrivna verksamheten. I vissa fall (särskilda skäl eller viss typ av verksamhet) kan regeringen medge undantag från kravet på att registrera filial eller föreståndare om detta inte bedöms nödvändigt för att tillgodose syftet med bestämmelserna. Byggnadsentreprenad som drivs under högst ett år omfattas inte av kravet på registrering av filial eller föreståndare (3 § filialförordningen).

Egen bokföring

Filialen ska ha egen bokföring som är skild från det utländska företags bokföring i övrigt. Det är denna bokföring som ligger till grund för det utländska företags beskattning i Sverige. VD:s förvaltning och filialens räkenskaper ska granskas av en auktoriserad eller godkänd revisor. Denne ska inom tre månader efter räkenskapsårets slut ha erhållit redovisningshandlingarna för granskning. Det åligger vidare VD att varje år till PRV ge in en bestyrkt kopia av filialens redovisningshandlingar och revisionsberättelse för det senaste räkenskapsåret och motsvarande handlingar för företaget i dess helhet, om de gjorts offentliga i företags hemland.

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. Förvaring av räkenskapsmaterial ska enligt 22 § BFL ske inom landet och bevaras under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. BFN R 3 behandlar närmare vad som är räkenskapsmaterial och hur detta ska arkiveras. På fråga om näringsidkare som är bokföringsskyldig i Sverige får fullgöra bokföringsskyldigheten utomlands har BFN i BFN U 89:8 uttalat att räkenskapsmaterial som avser ett svenskt företags verksamhet i Sverige inte vid någon tidpunkt får föras ut ur Sverige exempelvis för att bokföras. Motsvarande bör gälla för utländska företags verksamhet i Sverige som är knuten till ett fast driftställe. BFN konstaterar vidare att när ADB används för bokföringen måste det finnas möjlighet att kontrollera hur ADB-systemet hanterar bokföringstransaktionerna. För att det ska finnas en reell möjlighet till kontroll av att ADB-systemet verkligen arbetar på det sätt som anges i systemdokumentationen måste det krävas att den dator och det program som används för bokföringen finns tillgängliga inom landet. Det kan därför inte anses tillåtet att t.ex. från terminal i Sverige bokföra med hjälp av en dator som är placerad utomlands.

Nyhet år 2000

Enligt den nya bokföringslagen (SFS 1999:1078) som trätt i kraft den 1 januari 2000 gäller i korthet följande. 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 § NBFL). Finns det särskilda skäl och är det förenligt med god redovisningssed får enligt 3 § verifierationer tillfälligt förvaras utomlands. I prop. 1998/99:130 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, SKM eller FI när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn tillåta att maskinläsbara medier förvaras utomlands (4 §).

Filialer till företag med hemvist inom EES-området behöver inte upprätta och inge årsredovisning till PRV. Däremot gäller denna skyldighet för filialer till företag med hemvist utanför EES. Skyldighet att upprätta årsbokslut gäller däremot såväl för filialer till utländska företag med hemvist inom EES som utom EES.

För EES-filialer gäller:

- 1) Krav får inte ställas på att EES-filialer upprättar årsredovisning. Skyldigheten att offentliggöra räkenskapshandlingar begränsas enligt artikel 3 i elfte bolagsdirektivet till de bolagets räkenskapshandlingar som upprättats, reviderats och offentliggjorts enligt lagstiftningen i den medlemsstat som bolaget lyder under.
- 2) Reglerna i BFL om årsbokslut ska iakttas, dvs. den löpande bokföringen måste varje år

avslutas med ett årsbokslut med balans- och resultaträkningar. EES-filialer måste således internt färdigställa årsbokslut för den egna verksamheten för att avsluta den löpande bokföringen under räkenskapsåret.

3) Årsbokslutet ska innehålla balans- och resultaträkningar som upprättats efter motsvarande svenska regler.

En kategori av fasta driftställen är de som av någon anledning inte uppfyller kraven i filiallagen, dvs. näringsverksamhet som bedrivs genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning omfattas inte av filiallagens bestämmelser. Däremot gäller BFL:s bestämmelser om det fasta driftstället i fråga anses vara att hänföra till begreppet näringsidkare.

Inkomstberäkning Av RÅ 1971 ref. 50 framgår att inkomsten för en filial som är hänförlig till ett fast driftställe ska beräknas för sig 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. 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 utgifterna har uppkommit hos huvudkontoret men är hänförliga till filialen.

Överföring av inventarier

Huvudkontor och dess filial är samma juridiska person och någon civilrättslig äganderättsövergång kan därför inte ske av t.ex. inventarier som förs mellan företagsenheterna.

RSV 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 värdeminskningssavdrag 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. RSV svarade att hyresdebitering mellan olika delar av samma företag kan jämföras 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.

Enligt utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen, delbetänkande Verklig ledning - obegränsad skattskyldighet för juridiska personer (SOU 1995:134), torde tillgångar som tillförts ett fast driftställe i Sverige från en utländsk juridisk person få ett ingångsvärde som motsvarar marknadsvärdet även om restvärdet i den andra staten är lägre (s. 76). Tillgångarna bör också anses ha anskaffats vid denna tidpunkt och verksamheten fingeras ha inletts vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Utredningen föreslår att detta ska vara huvudregeln i en framtida lagstiftning. För de tillgångar vilka reavinstreglerna ska tillämpas skulle, enligt utredningen, kunna göras gällande att de ursprungliga anskaffningsvärdena läggs till grund vid en försäljning.

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 förvärvskälla 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. RR fastställde 1999-03-26 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 43 § 1 mom. KL. I förarbetena (prop. 1955:87 s. 64) till dåvarande lagen om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket, uttalade departementschefen att 43 § 1 mom. KL inte skulle tillämpas på transaktioner mellan utländska bolag och deras svenska filialer. Departementschefen ansåg att sådana transaktioner i stället skulle korrigeras med stöd av de allmänna grunderna för beräkning av beskattningsbar inkomst. Är det fråga om uttag av varor är bestämmelserna i 22 § anv.p. 1 a KL tillämpliga. Uttaget beräknas då till marknadspris.

Förvärvskälle- begreppet

För svenska företag som bedriver verksamhet i Sverige ska all inkomst som förvärvas av företaget hänföras till en och samma förvärvskälla (2 § 1 mom. 5 st. SIL). Detta innebär att ett svenskt företags filialer i utlandet ska redovisas i samma förvärvskälla som övrig inkomst i Sverige. För det fall inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt dubbelbeskattningsavtal ska inkomsten likväl redovisas i förvärvskällan. Hur ska motsattvis ett utländskt företags filial i Sverige redovisas? Tidigare har sagts att det får finnas endast en filial till utländskt företag registrerad i filialregistret hos PRV. Vad händer för det fallet att det utländska företaget har olika verksamhetsgrenar i Sverige, dvs. flera olika fasta driftställen.

För en svensk filial till ett utländskt företag måste beträffande redovisningen följande gälla. Endast en filial kan registreras in till filialregistret. Detta beror på att filialen är en förlängd arm av den juridiska personen i hemlandet. Enligt 2 § 1 mom. 5 st. SIL ska för juridiska personer all inkomst hänföras till samma förvärvskälla. Av lagtextens formulering kan inget annat utläsas än att även svenska fasta driftställen omfattas. Detta oavsett om verksamheten är registrerad i filialregistret eller ej. Frågan om i vilken förvärvskälla redovisning ska ske kan 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 16 § 2 mom. SIL.

Är företaget definitionsmässigt att hänföra till utländskt bolag innebär detta inga egentliga problem. All verksamhet i Sverige redovisas och beskattas i en förvärvskälla.

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 utländska) | 2) Utländsk juridisk person (Tre delägare varav två är svenska) |
| filial i Sverige | filial i Sverige |
| delägare i HB | delägare i HB |

1) Oavsett om verksamheten bedrivs i utländskt bolag eller i annan utländsk juridisk person än utländskt bolag redovisas här all inkomst i en och samma förvärvskälla eftersom delägarna är utländska. Filialen beskattas för hela inkomsten.

2) Utländska juridiska personen är 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 stöd av 53 § anv. p. 10 st. 2 KL ska delägarbeskattas.

2 a) Utländska juridiska personen är inte 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 i första hand hänföras till samma förvärvskälla som de övriga, men vid beräkning av den utländska juridiska personens inkomst ska vid beskattningen avdrag ske för den del som med stöd av 53 § anv. p. 10 st. 2 a) KL delägarbeskattas. De svenska delägarna ska dessutom redovisa den inkomst som förvärvats i det andra landet. Filialen beskattas således i detta fall med 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 förvärvskälleindelningen. Enligt 18 § KL ska självständig näringsverksamhet i utlandet alltid hänföras till en särskild förvärvskälla. Vidare ska inkomst från handelsbolag också hänföras till en förvärvskälla. 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 förvärvskällor 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 väl vara att inkomsten från filialen kan kvittas mot huvudkontorets underskott, men hur är det med handelsbolagets inkomst? Är denna verksamhet att bedöma som en särskild förvärvskälla för delägaren? Eftersom alla inkomster och underskott sammanläggs i första hand i en och samma juridiska person bör det vara fråga om en och samma förvärvskälla i denna del för de svenska delägarna. Att lagstiftaren infört speciella regler för att kunna löpande beskatta delägaren i vissa utländska juridiska personer torde inte förändra detta synsätt.

3.2.2.3 Avveckling av filial

En avveckling av filial föranleder uttagsbeskattning av skillnaden mellan försäljningspris och bokfört värde. Nettobehållningen av en i Sverige bedriven näringsverksamhet i form av filial tillfaller det utländska ägarföretaget direkt. Någon kupongskatt på hemtagen vinst utgår inte (se även avsnitt 3.1.5.1).

Behandlas som svenska aktiebolag

3.2.2.4 Dotterbolag

En utländsk koncerns dotterbolag här i riket behandlas på samma sätt som andra aktiebolag som är bildade i Sverige. Reglerna avser den juridiska personen som sådan oavsett om aktiebolaget ägs av intressen i Sverige eller utlandet.

Verksamhet från fast driftställe

3.2.3 Näringsverksamhet

Begränsad skattskyldig person beskattas här i riket för inkomst av näringsverksamhet om den utövas från ett här beläget fast driftställe. För en utländsk näringsidkare räknas bl.a. ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet, ränta på kundfordringar, ränta och utdelning på omsättningstillgångar samt viss annan ränta och utdelning till intäkt av näringsverksamhet till den del verksamheten har utövats i Sverige (22 § anv. p. 2 st. 1 KL). För utländska juridiska personer hänförs all inkomst som hör till verksamhet i Sverige till inkomst av näringsverksamhet.

Egen förvärvskälla

Oavsett om näringsverksamheten drivs som filial eller indirekt genom ett dotterbolag till ett utländskt moderföretag utgör verksamheten en egen förvärvskälla. Filialformen innebär i sig att ett fast driftställe uppkommer om affärsverksamhet bedrivs från en stadigvarande plats (se avsnitt 3.2.4 samt 8.3.3).

Utländskt skade- försäkringsföretag

Utländskt skadeförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse i Sverige beskattas enligt 2 § 6 mom. 12 st. SIL schablonmässigt med 2 procent av premieinkomsten av den här bedrivna rörelsen. Med premieinkomst avses bruttobeloppet av årets försäkringspremier utan avdrag för återförsäkringspremier.

Reglerna har befunnits vara oförenliga med internationella åtaganden om förbud mot diskriminering och är föremål för översyn, se avsnitt 3.1.5.1 och 9.8.1.

I utredningen, Vissa internationella företagsskattefrågor (Fi 1998:74), som ska se över reglerna om utdelning på näringsbetingade innehav i utländska juridiska personer, ingår även att analysera om det är möjligt att beskatta utländska skadeförsäkringsföretag enligt konventionell metod.

Expansionsmedel

En utomlands bosatt fysisk person som redovisar inkomst av näringsverksamhet här får göra avsättning till expensionsmedel. Verksamhet som bedrivs av utländsk juridisk person omfattas däremot inte av lagen. Detta innebär att utländskt dödsbo inte kan utnyttja bestämmelserna om expensionsmedel eftersom dessa jämföras med utländskt bolag.

Av 5 § Expml framgår att om fysisk person som inte är bosatt här i landet bedriver näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här och upphör näringsverksamhetens anknytning till fastigheten respektive det fasta driftstället ska expensionsmedel anses ha minskat till 0 kr, varigenom reserveringen upplöses. Detsamma gäller utomlands bosatt delägare i handelsbolag.

Överlåtelse av expensionsmedel förutsätts enligt 13 § Expml ske till en fysisk person bosatt i Sverige. Överlåtelse får således inte ske till person bosatt utomlands.

Räntefördelning

En fysisk person bosatt utomlands får göra räntefördelning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet som ska redovisas i Sverige. Enligt 21 § RfL är fysisk person skattskyldig för positiva räntefördelningsbelopp för tid under vilken han inte varit bo-satt i Sverige. Att avdragsrätt föreligger för negativa räntefördelningsbelopp i inkomstslaget kapital framgår av prop. 1993/94:50 s. 315.

Upphovsmannakonto

Begränsat skattskyldig person har enligt 3 § lagen (1979:611) om upphovsmannakonto inte rätt till avdrag för avsättning till sådant konto.

Ackumulerad inkomst

Enligt lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst föreligger rätt till sådan beräkning oavsett var personen är hemmahörande, såvitt avser här i riket skattepliktig inkomst.

Egenavgifter

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges obegränsat skattskyldig person schablonavdrag för egenavgifter och avdrag för påförda sådana avgifter. Har avdrag medgetts föreligger skattskyldighet för avgifter som återförts eller fallit bort.

Särskild löne- skatt - pensions- kostnader

Av 1 § SLPL framgår att den som utfäst en tjänstepension ska erlägga sådan skatt. RR fastställde i dom 1999-06-16 ett av SRN lämnat förhandsbesked, i vilket nämnden klaggjorde att utländska arbetsgivare som inte bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här i landet inte omfattas av reglerna i SLPL.

3.2.4 Fast driftställe

Begreppet *fast driftställe* är av stor betydelse vid bedömningen av svenskt skatteanspråk.

53 § anv. p. 3 st. 1-4 KL

Definition

Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken 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,
- h) fastighet som utgör omsättningstillgång i näringsverksamhet.

Fast driftställe anses också föreligga om någon är verksam för näringsverksamheten här i riket och har fått och regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal för verksamhetens innehavare.

Fast driftställe anses däremot inte föreligga enbart av det skälet att någon bedriver affärsverksamhet här i riket genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om denne därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

Lagtextens andra stycke innehåller en uppräkningslista, som på intet sätt är uttömmande, av exempel som vart och ett kan anses utgöra fast driftställe. Dessa exempel ska ses mot bakgrund av den allmänna definition som ges i första stycket.

KRNG har i ett antal domar 1999-05-20, mål nr 1776-1995 m.fl., haft anledning att pröva begreppet *plats för företagsledning*. Målen gällde frågan huruvida fartygsägande utländska företag inom Stenakoncernen hade fast driftställe i Sverige. Företagen i bl.a. Liberia, Bermuda och Cayman Islands hade till huvudsaklig uppgift att köpa, hyra ut och sälja fartyg. Besluten att förvärva fartyg fattades i det svenska moderbolagets styrelse. Uppdraget att inleda förhandlingar med säljaren gavs till en advokatbyrå i London, där förhandlingarna normalt genomfördes. Samtidigt uppdrog koncernledningen åt en lokal advokatbyrå i berört land att där upprätta ett företag i vilket fartyget registrerades. Styrelserna i företagen på Cayman Islands och Bermuda utgjordes av personer i den svenska koncernledningen och advokater vid respektive advokatbyrå. Liberia-företagens styrelser bestod enbart av personer i den svenska koncernledningen. Fartygen hyrdes därefter ut till ett svenskt koncernföretag, vilket i sin tur hyrde ut fartygen externt. Dessa rättshandlingar utfördes med stöd av fullmakter från respektive företags styrelser. Fullmakterna utfärdades för engelska advokater och personer i den svenska koncernledningen. Förvaltningen av bolagens likvida medel i London sköttes av ett svenskt koncernföretag.

KR delade bolagens uppfattning att styrelsernas verksamhet, som varit förlagda utomlands, starkt talade för att företagen skulle anses ha fast driftställe där. Som skäl för att dessa i stället eller dessutom hade fast driftställe i Sverige, angav KR att koncernledningen i Göteborg hade fattat de strategiska besluten för företagen och att den verkliga företagsledningen för dessa därigenom utövats i Göteborg. KR, som höll det för sannolikt att ägarföretagens styrelser varit mer eller mindre bundna av direktiv från moderbolaget när de fattade sina beslut, fann det dock inte visat att förhållandena varit sådana att ägarföretagen, som haft säte och verksamhet utomlands, skulle anses

ha fast driftställe i Göteborg. KR pekade exempelvis på att det inte visats att för ägarföretagen civilrättsligt bindande avtal om köp och försäljningar samt uthyrning av fartyg fattats i Göteborg. Den kamerala verksamheten som personal vid koncernkontoret i Göteborg utövat kunde inte heller anses innebära att rörelse från fast driftställe i Sverige bedrivits.

RSV har överklagat målen.

Ett inte överklagat förhandsbesked, meddelat 1999-12-13, gällde också fråga om fast driftställe för ett utländskt bolag på grund av plats för företagsledning i Sverige. Styrelsen i det utländska bolaget hade för avsikt att uppdra åt ett svenskt bolag att utföra vissa kvalificerade uppdrag. Dessa skulle utföras av en person i egenskap av anställd i det svenska bolaget, men som också var VD i de båda bolagen. Marknadsmässig ersättning skulle lämnas för tjänsterna och tas upp till beskattning i det svenska bolaget. SRN förklarade att nämnda förhållanden inte konstituerade ett fast driftställe i Sverige för det utländska företaget.

Det femte och sista stycket i definitionen av fast driftställe behandlar royalty och periodvis utgående avgift och kommenteras särskilt i nästa avsnitt (3.2.5).

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
- entreprenader**

Vissa smärre skillnader förekommer dock:
I modellavtalet föreskrivs att ett entreprenadarbete ska pågå en minsta tid av tolv månader för att räknas som fast driftställe. I våra 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 interna beskattningsrätten avviker från den som skatteavtalen ger Sverige, varför någon tidsgräns inte ansetts erforderlig (andra stycket g).

**- omsättnings-
fastighet**

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 utgör omsättningstillgång i näringsverksamhet uttryckligen tillförts den svenska definitionen av fast driftställe (andra stycket h).

**- undantag från
fast driftställe**

I OECD:s modellavtal anges i artikel 5 p. 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 också 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.

53 § anv. p. 3 st. 5 KL

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar skall anses som intäkt av näringsverksamhet som här bedrivits från fast driftställe, om ersättningen skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet och om den härrör från en här i riket från fast driftställe bedriven näringsverksamhet.

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 p. 2 respektive 3 i OECD:s modellavtal och det nordiska skatteavtalet, se avsnitt 8.3.4).

Näringsverksamhet

Enligt 21 § anv. p. 1 KL föreligger näringsverksamhet om någon erhåller ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar, såvida inte royaltyn eller avgiften ska tas upp som inkomst av tjänst.

För att royalty ska anses hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet krävs bl.a. att verksamheten ska vara yrkesmässigt bedriven. 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 84 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. 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 skatteundrandragande syfte överföra vinster till lågskatteländer eller sådana länder som Sverige inte ingått skatteavtal med.

3.2.6 Utdelning till utlandet

Som framgår av avsnitt 3.2.1 är i utlandet hemmahörande personer skattskyldiga till svensk inkomstskatt för bl.a. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket. Vidare föreligger skattskyldighet till statlig inkomstskatt för utdelning på andel i svensk ekonomisk förening.

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 enligt 4 § KupL när den utdelningsberättigade är en fysisk person som inte är bosatt eller stadigvarande vistas här 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 53 § anv. p. 10 st. 2 KL har beskattats hos delägaren till den utländska associationen i fråga.

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 inte är bosatt eller stadigvarande vistas här. Frågor om kupongskatt behandlas närmare i avsnitt 5.3.

Ett svenskt aktiebolag utdelade sina dotterbolagsaktier till sitt norska moderbolag. Transaktionen bedömdes inte utgöra avyttring av aktierna. Någon skattepliktig inkomst uppkom därmed inte i det svenska bolaget. Det norska moderbolaget var däremot föremål för kupongskatt för mottagen utdelning, RSV/FB Dt 1980:6 (förhandsbesked).

Korrigeringsregeln Otillåten vinstöverföring enligt 43 § 1 mom. KL från ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag betraktas som förtäckt utdelning, varmed följer skyldighet att erlägga kupongskatt (RÅ 1952 ref. 39).

3.2.7 Utskiftning till utlandet

Utdelning

En utomlands hemmahörande delägare i ett svenskt bolag erlägger kupongskatt på utdelat belopp. Enligt KupL betraktas samtliga vederlagsfria utbetalningar som utdelning. Med utdelning jämföras utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation samt vid utbetalning av fusionsvederlag vid fusioner mellan fristående aktiebolag. Detta gäller även fortsättningsvis trots att utbetalningar till här hemmahörande delägare i de flesta fall behandlas i reavinstsystemet.

Restitution

Vid likvidation eller i vissa fusionsfall kan kupongskatt restitueras, motsvarande anskaffningskostnaden för aktien, om upplösning av bolaget skett inom ett år efter det att utskiftat belopp blivit tillgängligt för lyftning (27 § 2 st. KupL).

Till Innehållsförteckningen

<< Till 3.1 - 3.1.5.9

<< Till 3.1.6 - 3.1.7.2

<< Till 3.1.8 - 3.1.17

Till 3.3 - 3.5.4.3 >>

Till 3.5.5. - 3.5.9 >>

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 3 - Inkomst av näringsverksamhet (Del 5 av 6)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 3.1 - 3.1.5.9](#)

[<< Till 3.1.6 - 3.1.7.2](#)

[<< Till 3.1.8 - 3.1.17](#)

[<< Till 3.2 - 3.2.7](#)

[Till 3.5.5. - 3.5.9 >>](#)

Fysisk person

3.3 Beskattningsort

Fysisk person taxeras i hemortskommunen och i annat fall i Stockholm i enlighet med bestämmelserna i 56 och 66 § KL samt 2 § 1 mom. och 14 § 1 mom. 1 st. SIL.

Juridisk person

Svensk juridisk person taxeras i hemortskommunen, dvs. i den kommun, där vederbörande styrelse eller förvaltning den 1 november näst före det år, som närmast föregått taxeringsåret, hade sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid var bosatt (14 § 1 mom. 3 st. SIL).

Utländskt bolag

Utländskt bolag anses sakna hemortskommun och taxering sker i Stockholm i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet (GD) (14 § 1 mom. 1 st. SIL).

3.4 Deklarationsskyldighet m.m.

Deklarationsskyldighet

LSK innehåller regler om skyldighet att lämna uppgifter till ledning för taxering enligt TL.

Deklarationsskyldighet för fysisk och juridisk person regleras i 2 kap. 4 § respektive 2 kap. 8 §. Vid bedömningen av om deklarationsskyldighet föreligger ska sådan inkomst eller förmögenhet beaktas som enligt skatteavtal är helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige.

Särskilda bestämmelser för näringsverksamhet i deklarationshänseende finns i lagens 2 kap. 19-23 §

Utländskt skadeförsäkringsföretag

Utländskt skadeförsäkringsföretag som driver försäkringsrörelse i Sverige ska enligt 2 kap. 20 § i självdeklarationen lämna uppgift om premieinkomsten i Sverige.

Fåmansföretag etc.

Fåmansföretag m.fl. som tillgodogjort sig avdrag för vissa utbetalningar till mottagare i utlandet ska enligt 2 kap. 21 § lämna uppgift i självdeklarationen om ersättningsarnas sammanlagda belopp för varje land. Detta gäller

- ränta med undantag för dröjsmålsränta, och
- royalty eller annan ersättning för upphovsrätt eller någon annan liknande rättighet såsom rätt till patent, varumärke, mönster samt litterärt och konstnärligt verk.

Kontrolluppgift

Enligt 3 kap. 19 § ska kontrolluppgift om royalty eller liknande avgift lämnas av den som betalt ut royalty eller periodiskt utgående avgift för rättighet av goodwillnatur, exempelvis varumärke, firmanamn och dylikt, eller för att utnyttja patent, mönster och dylikt. Kontrolluppgift ska lämnas för den till vilken royaltyn eller avgiften betalas ut. Kontrolluppgift ska ta upp utbetalt belopp och uppgift om verkställt skatteavdrag.

3.5 Internprissättning m.m.

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 lika 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. 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. Multinationella företag är dock vanligtvis mer intresserade av den totala nettoinkomsten efter skatt än av den form inkomsten har. 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 företagens ställning inom koncernen.

Armlängds- principen

3.5.1 Korrigeringsprinciper

3.5.1.1 Allmänt

Det i internationella sammanhang mest förespråkade sättet att 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 dess interna mellanhavanden ("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 visa sig svår 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 definitivt har förkastats av OECD är där fördelning av ett multinationellt företags världsinkomst sker 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 metoderna är att de ofta väger in omsättning, tillgångar eller lönesumma. Ett dilemma med detta beräkningssätt är att varje land kan ha utformat sin egen formel. De kan ge ett godtyckligt resultat och leda till en benägenhet att bortse från såväl marknadsförhållanden som särskilda förhållanden i de enskilda företagen. Det har hänt att multinationella företag blivit beskattade för stora belopp, trots att verksamheten i själva verket givit förlust. Endast i vissa delstater i USA är den globala metoden fortfarande använd.

43 § 1 mom. KL

3.5.1.2 Den svenska armlängdsregeln

För svenskt vidkommande ger 43 § 1 mom. KL uttryck för armlängdsprincipen. Regeln är ett komplement till de allmänna bestämmelserna för beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt 21-27 § KL och 2 § SIL.

Förhållandet till 21-27 § KL (2 § SIL)

Frågan hur armlängdsregeln förhåller sig till de allmänna principerna för inkomstberäkningen är inte reglerad i lagstiftningen. Möjligen skulle den till sin natur kunna uppfattas som en specialbestämmelse, *lex specialis*, för internationella förhållanden och som därigenom har företräde framför generella regler för beräkning av inkomst. De uttalanden som gjorts i olika förarbeten till lagstiftningen ger dock inte någon närmare ledning för prövningen och i praxis har frågeställningen ännu inte ställts på sin spets. RR har i två fall, utan närmare motivering, tillämpat armlängdsregeln där underinstanserna tillämpat de allmänna principerna för inkomstberäkningen (RÅ 1948 Fi 776 och RÅ 1980 Aa 114). I ett annat fall har

förhållandena dock varit de motsatta (RÅ 1981 Aa 81). Inte heller i detta fall har någon motivering lämnats till grunden för prövningen. I RÅ 1991 ref. 107 har RR berört frågeställningen men avstått från att göra en mer ingående prövning mot bakgrund av att parterna enbart agerat utifrån armlängdsregeln. I RÅ 1994 ref. 85 har RR använt reglerna om omkostnadsavdrag för bidrag till utländska närstående företag medan armlängdsregeln skulle tillämpas på det svenska bolagets underlåtenhet att fakturera ett finskt intressebolag för hyra, leasing och royalty. I sistnämnda hänseende kan dessutom ifrågasättas om den uttryckliga beskattningsregel vid uttag av tjänst som år 1991 har införts i 22 § anv. p. 1 st. 5 KL skulle ha medfört en annan bedömning rörande grunden för beskattning av de avstådda intäkterna i det nämnda målet.

43 § 1 mom. KL

Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att

- a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket,
- b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats och
- c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Ekonomisk intresse- gemenskap

Av 43 § 1 mom. anv. p. 1 KL framgår att ekonomisk intressegemenskap anses föreligga då en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital eller då 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 korrigera ett för lågt skatteuttag 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 har ju så att säga "slutit 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 kan emellertid enligt 22 § anv. p. 1 st. 6 KL bli aktuell om inkomst av en förvärvskälla ska undantas från beskattning på grund av ett nytt eller ett ändrat skatteavtal. Detsamma gäller om tillgång överförs till ett land med vilket exemptmetod enligt skatteavtal ska tillämpas på inkomsten i fråga (se avsnitt 3.1.5.1).

Svensk närings- idkare

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.

Näringsverk- samhet

Aktiebolag och ekonomiska föreningar redovisar numera all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket medfört att regeln efter skattereformen har erhållit ett vidare men mer naturligt tillämpningsområde. För fysisk person som driver näringsverksamhet torde regeln inte vara tillämplig på annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet.

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 här i landet

Genom att ett utländskt företag är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i riket 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.

Royaltysätt- ningar

En i utlandet hemmahörande mottagare av royaltyersättning från Sverige är skattskyldig enligt svensk intern rätt (53 § anv. p. 3 st. 5 KL). Detta medför att armlängdsregeln 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 eller begränsat beskattningsrätten

till royaltybetalningar till förmån för den stat där mottagaren har sitt hemvist. Det kan diskuteras huruvida detta påverkar armlängdsregelns tillämplighet.

Beviskrav

4) Det ska på *sannolika skäl antas* att den felaktiga prissättningen beror på *ekonomisk intressegemenskap* mellan parterna. Detta grundläggande beviskrav måste det allmänna företrädare alltid iaktta innan en inkomstkorrigering kan aktualiseras.

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 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 oss. Uttrycken "uppenbarligen" och "avsevärt" avskaffades därför och det gjordes klart att regeln också var tillämplig på transaktioner mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. I sistnämnda hänseende föreskrevs dock i anvisningarna till 43 § KL ett krav på att SKM 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 SOU

1964:29 uttalade utredningen bl.a. 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 den senaste ändringen av lagregeln - som gäller från 1984 års taxering - mildrades därför kravet på SKM i detta hänseende.

Departementschefen 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

Bevisbördan

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. Bevisituationen blir alltså i fortsättningen densamma för alla näringsidkare.

Sammanfattningsvis kan en vid första påseende oriktig prissättning antas vara föranledd av att intressegemenskap råder mellan parterna. Den skattskyldige kan då antingen göra gällande att intressegemenskap inte föreligger eller att den till synes oriktiga prissättningen inte beror på intressegemenskapen utan är motiverad av affärsmässiga skäl.

Det krav på särskild försiktighet vid bedömningen av affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag som tidigare fanns i anvisningarna till 43 § 1 mom. KL togs således bort. När departementschefen betonar att viss försiktighet ska iakttas sker detta i samband med ett konstaterande att priserna kan variera från marknad till marknad utan att prisavvikelsen i det enskilda fallet nödvändigtvis behöver bero på intressegemenskap. Det torde vara svårigheten att finna "rätt pris" som bör föranleda försiktighet.

RR har i Shell-målet (se avsnitt 3.5.9) uttalat följande om det allmänna försiktighetskrav som innefattas i 43 § 1 mom. KL.

Av förarbetena till 43 § 1 mom. KL framgår att föreskriften om hänsynstagande till affärsmässiga skäl ger uttryck för en allmän princip som har tillämplighet också i situationer som inte faller in under föreskriften i anvisningspunkten. Den generella innebörden framgår ännu tydligare efter den ändring av lagrummet som gjordes 1983 (SFS 1983:123). Då infördes en allmän föreskrift som innebär att korrigerande enligt 43 § 1 mom. KL inte skall ske om det av omständigheterna framgår att villkor, som innefattar avvikelse från armlängdsnormen, tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Företagens medverkan i utredningen

Departementschefen underströk i prop. 1965:126 (s. 60) att det förhållandet, att bevisbördan i princip lagts på taxeringsmyndigheterna, inte fritar företagen från att lämna de upplysningar och det material som krävs för bedömningen.

I 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 korrigerande 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.

OECD:s synpunkter på företagens medverkan i en prissättningsutredning finns i avsnitt 3.5.1.5 Dokumentation..

Svensk rättspraxis

Så gott som samtliga avgöranden av RR avser tillämpningen av armlängdsregeln i den lydelse lagrummet hade efter lagändringen 1965, men före den senaste ändringen år 1983.

Nuvarande rättspraxis på området är, såvitt avser kraven på bevisningen, av flera skäl svårtolkade. Många fall har varit rena in casu avgöranden och därför omöjliga att dra några generella slutsatser av. Osäkerheten är således stor, såväl bland de skattskyldiga som inom skatteförvaltningen, vilka krav på bevisning som ställs. Detta gäller även beträffande invändningar från företagets sida om att andra transaktioner kompenserat en påstådd inkomstminskning eller utgiftsökning. Rättsfallen har dessutom oftast avsett konstellationen svenska moderbolag - utländska dotterbolag, för vilka särskild försiktighet föreskrevs i den tidigare versionen av 43 § 1 mom. KL.

Forumregel

Av 2 kap. 2 § TL följer att SKM beslutar som första instans i ärenden om obehöriga vinstöverföringar enligt 43 § 1 mom. KL.

3.5.1.3 En jämförelse med armlängdsregeln i OECD:s modellavtal

I OECD:s modellavtal artikel 9 finns regler som tar sikte på företag med 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 armlängdsregeln mer begränsad än motsvarande regel i modellavtalet och många skatteavtal. Exempelvis omfattar som nämnts den svenska armlängdsregeln inte filialfall, vissa betalningar av royalty och inte heller underkapitalisering. Modellavtalet torde däremot omfatta samtliga dessa typer av transaktioner.

Skillnader i beviskrav

Den svenska armlängdsregeln avviker på flera punkter från den i OECD:s modellavtal. Den svenska regeln är i ett avseende vidare än modellavtalet. Enligt intern svensk rätt räcker det med att det finns sannolika skäl att anta att intressegemenskap föreligger för att prisjustering ska kunna ske. Korrigering enligt OECD-regeln förutsätter att det gjorts sannolikt att intressegemenskap föreligger. Det framstår således som om beviskraven är något lägre enligt den interna svenska regeln. Det skulle kunna inträffa att en prisjustering ifrågasätts enligt KL men omöjliggörs enligt skatteavtal.

Riktlinjer från OECD

3.5.1.4 OECD-rapporter

I skatteavtalen finns i allmänhet korresponderande regler som bygger på den nämnda armlängdsprincipen. Till hjälp vid tolkning av OECD:s modellavtal och dess artikel 9 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.

Guidelines

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. Till skillnad från tidigare rapporter utges de nya riktlinjerna i lösbladssystem för att fortlöpande kunna revideras och uppdateras. Under 1996 och 1997 har ytterligare kapitel tillkommit och riktlinjerna har för närvarande (våren 1998) 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 koncern interna tjänster) |
| Kapitel VIII: | Cost Contribution Arrangements | (Arrangemang för kostnadsfördelning) |

Avsikten är att riktlinjerna ska tillföras ytterligare kapitel beträffande frågor inom internprissättningsområdet som medlemsstaterna inom OECD anser svårbedömda. 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 överenskommelser och vid eventuella skiljeförfaranden,
 - användas när en korresponderande justering sker enligt artikel 9:2 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 Shell-domen (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.

Företagens medverkan **3.5.1.5 Dokumentation**

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 i detta kapitel 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 från 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 bör lämnas för att göra det möjligt att analysera prissättningen, t.ex.:

- vilka företag som är involverade i transaktionen i fråga,
- vilka funktioner inom respektive företag som deltar i transaktionen,
- huruvida information finns om oberoende företag som bedriver liknande affärer och transaktioner.

Information om den undersökta transaktionen som kan behövas är t.ex.

- beskaffenhet och villkor beträffande den granskade transaktionen,
- ekonomiska villkor och egendom som är involverade i transaktionen,

- hur produkter och tjänster rör sig mellan deltagande företag,
- om förändringar i affärsvillkor eller omförhandlingar skett av existerande arrangemang.

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:

- i) en beskrivning av verksamheten
- ii) en beskrivning av organisationsstrukturen
- iii) en beskrivning av företagets ägarstruktur
- iv) uppgifter om omsättning, operativt rörelseresultat för de senaste fem åren
- v) storleken på den skattskyldiges transaktioner med utländska koncernföretag, t.ex. varuförsäljning, vilka tjänster som lämnats, hyra (leasing) av materiella tillgångar, nyttjande och överföring av immateriella tillgångar samt ränta 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 frågor. Utredningsläget är ofta mycket komplicerat och materialet är regelmässigt både omfattande 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 de svenska skattemyndigheterna gör och att en inte önskvärd internationell dubbelbeskattning därvid kan uppkomma.

Vid en analys av internpriser är det nödvändigt att alla transaktioner med närstående företag bedöms utifrån vilken typ av transaktion som skett.

I nedanstående framställning har indelningen gjorts enligt följande:

- varor
- tjänster

- finansiella transaktioner

- hyra, leasing
- immateriella tillgångar.

Företag utför ofta tjänster i samband med att en huvudprestation utförs. 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 kapitel I av riktlinjerna finns en allmän genomgång 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 karaktäristiska 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 jämförelse ska kunna ske.

Hänsyn kan vidare behöva tas till om någon speciell affärsstrategi tillämpats beträffande de undersökta transaktionerna, t.ex. marknadspenetreringsstrategier.

Funktionsanalys

OECD menar att det ekonomiska resultatet av affärer som två oberoende företag sinsemellan genomför är en avspegling av de funktioner (inkluderat de tillgångar och den risk som ingått) som varje företag utför och bidrar med. Därför bör man vid jämförelse av ekonomiska transaktioner, som förekommer mellan närstående parter, närmare undersöka vilka funktioner som varje part 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 funktionsanalys 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 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.

Paketöverens- kommelser

I affärslivet förekommer inte sällan att ett avtal samtidigt omfattar flera olika slag av prestationer, kombinationsavtal (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 och rätten att utnyttja en immateriell tillgång.

Armlängdsinter- vall

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 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.

Upprepade för- luster

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

Andra faktorer som bör beaktas vid bedömningar av armlängdspriset är bl.a. följande.

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.

Transaktionsbaserade metoder

3.5.2.3 De traditionella transaktionsbaserade metoderna

När internpriser analyseras med utgångspunkt från 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 e. dyl. med tillägg för varje koncernleds kostnader och ett marknadsmässigt vinstpåslag.

Vinstmetoder

3.5.2.4 Övriga metoder

Vinstfördelningsmetoden (PSM) Nettomarginalmetoden (TNMM)

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, vinstfördelningsmetoden (the profit split method) och nettomarginalmetoden (the transactional net margin method). Dessa metoder kallas gemensamt transaktionsbaserade vinstmetoder. Tanken är att dessa metoder ska användas som en sista utväg när de traditionella metoderna inte kan användas av olika orsaker.

Vinstfördelningsmetoden (profit split method, PSM) innebär att en intern koncernvinst som uppkommit vid en koncerntransaktion fördelas mellan berörda koncernföretag på ett ekonomiskt välgrundat sätt. Först fastställs 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 transaktionsvinst 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 således dels uppgifter från utländska koncernföretag, dels en noggrann funktionsanalys.

Den andra vinstmetoden som OECD har accepterat kallas *nettomarginalmetoden* (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). Denna nettovinstmarginal ska sedan 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.

Prioritet

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.

Av förenklings skull beskrivs de traditionella transaktionsbaserade metoderna fullständigt under transaktionsslaget varor. Beskrivningen nedan i varuavsnittet är avsett att ge en praktisk orientering av detta område.

Marknadspris- metoden

3.5.3 Varor

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 jämförelse-transaktion) 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 på 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.

Återförsäljnings- prismetoden

Denna metod är en indirekt väg att fastställa armlängspriset 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, växelkurser, kostnader etc., måste beaktas vid jämförelsen.

Kostnadsplus- metoden

Armlängdspriset mellan säljaren och den närstående köparen beräknas här med utgångspunkt i säljarens kostnad för anskaffande av råvaror/halvfabrikat samt produktionskostnaden för den färdiga produkten med tillägg för skällig 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 kostnadstillägg är det viktigt att tillse att inte bara de direkta kostnaderna medtas utan också att

indirekta kostnader beaktas. Genom att kostnader och verksamhetsvolymen 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.

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 parter 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 ifråga 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 samt
- administration m.m.?

Det gäller med andra ord för den som gör analysen att få fram om det t.ex. är det svenska moderbolaget eller dess utländska dotterbolag som bär kostnaden för ovan uppräknade funktioner.

Risikanalyt

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 samt
- 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 t.ex. kan ställas är:

- 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 produktionsinriktning, planering och val av utrustning liksom risktagandet och marknadsansvaret i övrigt, förfogandet över lagertillgångar, antalet leverantörer och kunder samt tillgången till immateriella rättigheter. Motsvarande uppdelning kan ske av marknadsfunktionen som kan vara antingen agentförsäljning eller ett marknadsföretag. Renodlade varianter är sällsynta, snarare 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.

Tjänster

3.5.4 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 tas avgränsningen mellan driftkostnad och kapitaltillskott upp när det gäller svenska företags marknadssatsningar i utländska dotterbolag.

3.5.4.1 Allmänna kommersiella tjänster

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 (marknad)
- Avtalslängd/typ (långtids/enstaka avtal)

- Vilken servicenivå ingår i avtalet

- Vilken affärsrisk ligger i avtalet
- Vilket marknadsläge har avtalet ingåtts i.

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 praxis 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 föranleder kostnader för *förvaltning och skydd av en investering* i ett dotterbolag.
- 2) *Individuella tjänster*: Specifika tjänster utförda 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. Sålunda behandlas i kapitel VII i OECD:s riktlinjer allmänt problemen vid prissättning av koncerninterna tjänster. Kapitlet behandlar främst tjänster enligt kategorierna 1 och 2 ovan.

I kapitel VII tas två principiellt viktiga frågor upp dels, *när har en koncernintern tjänst utförts* dels, *hur bestäms armlängdspriset* för en sådan tjänst. I kapitlet redovisas synpunkter främst angående tjänstekategori nr 1 och 2 ovan.

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 debiteringsbar tjänst föreligger då s.k. dubblering av tjänst skett, dvs. då ett annat koncernföretag utför en tjänst som företaget också 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 kunde 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 tolkning av vad som räknas till s.k. aktieägartjänster, dvs. tjänster som ett moderbolag inte ska debitera ut.

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 sker separat utan är ibland inkluderat i priset på 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 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.

I RÅ 1986 not. 250 (AB Astra) hade bolagets resultat belastats 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 moderbolagets avdragsrätt.

Astra är moderbolag i en koncern, vars verksamhet är inriktad på forskning, tillverkning och försäljning inom de farmaceutiska och kemisktekniska 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 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.

I ett annat mål, RÅ 1986 not. 251 (PLM Sellbergs AB), uppkom frågan om löne- och flyttningskostnader för tjänstemän som hade tjänstgjort hos ett spanskt dotterbolag till PLM 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 flyttningkostnader 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 flyttningkostnader bokförts som omkostnader i moderbolagets rörelse får kostnaderna anses avdragsgilla enligt 29 § KL. Enär någon överflyttning av inkomst till dotterbolaget inte ägt rum är 43 § 1 mom. KL 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 bedrivs 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) anförut 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 visa omfattning och frekvens av koncernföretagens tjänsteutnyttjande. Kostnaderna för tjänsteaktiviteterna får i stället fördelas ut genom någon fördelningnyckel som speglar mottagarnas nytta av tjänsterna. Om antalet tjänster är omfattande kan fördelningen av nyttan endast göras efter uppskattning.

Tillämpningsvillkor

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.

I ett fall 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. SKM hade justerat moderföretagets underskott med motsvarande belopp.

KRNG ansåg att fördelningsmetoden skulle fullföljas även mot de nämnda fyra dotterbolagen och anförde i dom 1998-06-09, mål nr 3763-1995, 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 påståtts 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.

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.

Edet AB

I svensk rättspraxis har schablonmetoder godtagits. I RÅ 1967 Fi 1247 medgavs bolaget 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 generella slutsatser av domskälen. RR har nämligen i ett annat mål om eftertaxering, RÅ 1983 Aa 194, 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.

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 verksamheter.

Upjohn AB

I RÅ 1984 1:83 prövades frågan om vinstpåslag på tjänsteprestationer mellan närstående bolag. Upjohn AB (AB) ingick tillsammans med det läkemedelsproducerande belgiska bolaget Upjohn SA (SA) i en multinationell läkemedelskoncern. Enligt avtal mellan AB och SA skulle det svenska bolaget bearbeta den svenska marknaden såvitt gällde marknadsföringen av SA:s produkter. Som vederlag skulle AB få årlig serviceersättning motsvarande kostnadstäckning.

Taxeringsintendenten yrkade att det svenska bolaget med stöd av 43 § 1 mom. KL 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. KL 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 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:

Twisten 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 taxeringsintendenten 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 företags försäljning i Sverige. Å andra sidan utgör de kostnader för försäljning för vilka det senare företaget utbetalat ersättning till företag i Sverige - ca 65 milj kr, varav ett belopp om ca 1 milj kr tagits till beskattning i Sverige - en väsentlig del av det belgiska företags omsättning här i landet, 115 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 sammanhånga 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. KL 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. SKM har bevisbördan för att en inkomst är för lågt redovisad.

3.5.4.3 Bidrag/stöd till utländska bolag

Genom reglerna om öppna koncernbidrag har lagstiftaren tillgodosett företagsgruppers strävan att uppnå resultatreglering på koncernnivå. Det har därvid ansetts att den skattemässiga behandlingen bör vara neutral i förhållande till företagets val att organisera sin verksamhet på en eller flera enheter. Möjligheten att med skattemässig verkan kunna lämna och mottaga koncernbidrag är dock begränsad till vissa svenska rättssubjekt (2 § 3 mom. SIL).

Driftkostnad

I betänkandet SOU 1964:29, som låg till grund för reglerna om 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 förutsatte att det 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 följande (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.

Marknadsföringsbidrag

Utredningens exempel att kostnader för undersökning av en främmande potentiell marknad kan utgöra driftkostnad i den egna förvärvskällan har föranlett uttrycket "marknadsföringsbidrag". Företagen har också regelmässigt erhållit avdrag för kostnader som rört olika slag av säljkampanjer i utlandet om dessa befrämjat den egna verksamheten. De svårigheter som funnits på området har snarare sammanhängt med problemen att få klarhet över vilka marknadsföringsinsatser som vidtagits i dotterbolagets regi och som haft betydelse för moderbolagets näringsverksamhet.

Affärssamband

En första förutsättning för avdragsrätt är att en nedlagd kostnad har ett påvisbart samband med ett svenskt och ett utländskt företags gemensamma affärsaktiviteter. Om det inte förekommit några affärstransaktioner mellan företagen kan avdrag inte gärna medges. 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.

Om dotterbolaget, förutom försäljningsfunktionen, har intagit en självständig ställning med helt eller delvis egen verksamhet kan avdragsrätt för bidrag helt eller delvis ifrågasättas. I RÅ 1981 Aa 81 (Pågens Familjebageri AB) ägde bolaget ett dotterbolag för försäljning av svensktillverkade produkter på den tyska marknaden. Av olika anledningar var man tvungen att etablera ett lokalt produktionsbolag som tillhandahöll huvuddelen av det bröd som såldes genom försäljningsbolaget. I 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.

Avdrag har inte accepterats i ett kammarrättsavgörande då ett amerikanskt dotterbolag sålde verktyg som tillhandahölls från ett tyskt systerbolag. Affärsidén var att bredda sortimentet i USA-bolaget och på så sätt öka lönsamheten för moderbolaget (dom 1990-12-20 av KRNG rörande Sunnex AB, mål nr 1185-1990). I ett annat fall saknades det nödvändiga sambandet mellan ett bidrag från ett svenskt moderbolag till ett tyskt dotterbolag eftersom affärerna företogs med ett holländskt koncernbolag som mellanhand (dom 1991-05-10 av KRNS beträffande ABA of Sweden AB, mål nr 1636-1989).

Investeringar i utlandet

Även i de fall avsikten med bidraget är att dotterbolaget ska bygga upp annan verksamhet genom nyinvesteringar i anläggningstillgångar, t.ex. aktier i dotterdotterbolag kan rätten till avdrag komma att ifrågasättas. I prop. 1965:126 s. 57 citerade departementschefen 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 moderbolag till ett dotterbolag som saknar samband med affärstransaktioner mellan

berörda bolag får karaktär av förtäckt kapitaltillskott. I praxis finns exempel på att ackord baserat på varufordringar på ett förlustdrabbat dotterbolag har betraktats som finansiellt stöd (RÅ 1990 not. 193). När det gäller ackord har en borgenär inte rätt till avdrag för avskrivning på sin fordran hos en utländsk gäldenär om det kan antas att ackordet har haft sin grund i sådan intressegemenskap som åsyftas enligt armlängdsregeln. Om ackordet däremot framstår som affärsmässigt betingat kan avdrag godtas (jfr avsnitt 3.1.11).

Bidragets storlek

En annan fråga är om bidragets storlek kan ha någon betydelse för bedömningen av rätten till avdrag.

I prop. 1965:126 gjorde departementschefen följande summering efter att ha konstaterat att de föreslagna reglerna om öppna koncernbidrag begränsar det antalet fall då avdragsrätten är beroende av att bidraget kan anses utgöra driftkostnad:

Det oaktat hade det givetvis varit av värde om man kunnat ange vissa normer för bedömningen av när ett koncernbidrag skall anses som omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Riksskattenämnden ifrågasätter om det inte skulle vara möjligt att ange typfall till ledning för bedömningen. Nämnden ger i sitt yttrande ett exempel härpå. Det är emellertid sannolikt att sådana exempel kommer att skildra fall, då någon tvekan om avdragsrätten inte föreligger och att exemplen därför inte ger ledning i de tveksamma fallen. 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.

Övriga affärs- villkor

Ytterligare en fråga är om ett bidrag ska sättas i samband med den prissättning som i övrigt gäller vid affärer mellan inblandade företag. I RÅ 1969 Fi 1247 konstaterade RR inledningsvis att vissa såsom forskningsbidrag betecknade utgifter i och för sig var att anse som driftkostnader och fortsatte: "Mot vad bolaget uppgivit om dessa utgifters särskilda betydelse för försäljningsverksamheten på den svenska marknaden kan sådana omständigheter icke anses ha förebragts att avdrag för kostnaden bör vägras bolaget med hänsyn till bestämmelserna i 43 § KL". I RÅ 1986 not. 251 fann RR att löne- och flyttkostnader för personal som tidvis tjänstgjort i ett spanskt dotterbolag fick anses avdragsgilla enligt 29 § KL. Härefter uttalade RR: "Enär någon överflyttning av inkomst till dotterbolaget inte ägt rum är 43 § 1 mom. KL i dess lydelse före 1984 års taxering inte tillämplig". Domarna tyder således på att ett yrkande om avdrag för driftkostnad måste bedömas mot bakgrund av armlängdsregeln.

RR har under år 1994 prövat förutsättningarna för bidrag i tre fall.

I. RÅ 1994 not. 697. AB Cerbo (eftertaxering för 1983, 1985-1987 och inkomsttaxering 1988) innehade sedan år 1974 ett norskt försäljningsbolag som varit förlustbringande under en följd av år. Försäljningen av den svenska tillverkningen hade skett till självkostnadspris. Trots detta hade moderbolaget tvingats täcka en del av dotterbolagets löpande kostnader, som löner, arbetsgivaravgifter, hyror, kontorsmaterial etc. Bidragen hade i princip motsvarat det norska bolagets årliga underskott och lämnats i samband med boksluten. Av styrelseprotokoll framgick att moderbolaget lovat täcka eventuella underskott i dotterbolaget.

KRNG konstaterade att bidraget avsåg ett helägt norskt dotterbolag som hade 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 saknas skäl att vägra bolaget avdrag för dessa.

RR gjorde samma bedömning som KRNG.

II. RÅ 1994 ref. 85. Målet beträffande Eka Nobel AB (eftertaxering 1984) rörde bidrag till två bolag, ett i Finland och ett i USA.

- Det finska bolaget Ekaraisio

RR:

Av handlingarna i målet framgår att Eka Nobel AB:s affärer med Ekaraisio (det finska bolaget) under år 1983 varit av mindre omfattning. Det framgår emellertid också att Eka Nobel AB:s etablering på den finska marknaden ingått i en större internationell satsning på en produkt benämnd BMA och det av bolaget utvecklade Compozilsystemet, i vilket BMA ingår som en del. Eka Nobel AB har i målet uppgivit att dessa etableringar i andra länder tagit lång tid och krävt att bolaget satsat stora resurser. Någon anledning att inte godta denna uppgift föreligger inte. Att vid sådant förhållande de redovisade affärerna mellan Eka Nobel AB och Ekaraisio varit av mindre omfattning i jämförelse med de lämnade bidragens storlek framstår därvid som förklarligt och utesluter inte att bidragen kan vara avdragsgilla för Eka Nobel AB.

Ekaraisio ägdes under 1983 till hälften av Eka Nobel och till hälften av ett finskt aktiebolag. Det finska bolaget hade väsentligen funktionen av ett försäljningsbolag till de båda ägarbolagen. Verksamheten har därför endast till en del avsett Eka Nobel AB:s produkter. Detta framgår också av att Ekaraisios försäljning under 1983 enligt en av bolaget ej bestridd uppgift i målet till 65 % avsett andra produkter än Eka Nobel AB:s. Det framstår emellertid inte som sannolikt att Eka Nobel AB skulle ha haft anledning att genom bidrag till Ekaraisio stödja en annan del av detta företags

verksamhet än den som avsett Eka Nobel AB:s produkter. Ekaraisio har när det gäller Eka Nobel AB:s verksamhet väsentligen haft till uppgift att verka för avsättning av produkten BMA och för Compozilsystemet. Såvitt framgår av handlingarna i målet har de i Finland sålda produkterna tillverkats av Eka Nobel AB och någon tillverkning i Finland har inte varit aktuell. Mot bakgrund av vad som nu sagts finner RR att de av Eka Nobel AB till Ekaraisio utgivna bidragen får anses utgöra omkostnader för intäkternas förvärvande hos Eka Nobel AB.

Dessutom hade Eka Nobel AB avstått från att fakturera det finska bolaget för hyra av s.k. BMA-anläggning, leasing och royalty på försäljning av grundkomponenter med sammanlagt 636 359 kr. RR slog fast att de skattemässiga effekterna av denna underlåtenhet får bedömas enligt den s.k. felprisregeln i 43 § 1 mom. KL. Med hänsyn till vad domstolen funnit beträffande de till Ekaraisio utgivna bidragen fick underlåtenheten anses affärsmässigt motiverad och alltså tillkommen av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Det kan tilläggas att bidragen till Ekaraisio uppgick till 858 225 kr och att fakturerad försäljning till bolaget skett med 2 125 691 kr.

- Det amerikanska bolaget ECI:

RR:s majoritet (tre ledamöter):

Eka Nobel AB har på ett tidigt stadium varit inställt på att behovet av BMA på den amerikanska marknaden skulle få tillgodoses av en fabrik i USA. Detta framgår bl.a. av olika interna meddelanden från 1980-1981 inom koncernen, vilka återfinns i den i målet föreliggande revisionspromemorian. En fabrik har också uppförts i USA och tagits i bruk under hösten 1987. De varor som producerats där och säljs på den amerikanska marknaden ger upphov till intäkter som tillfaller det amerikanska skattesubjekt som äger fabriken. Med hänsyn härtill och till att det enligt Eka Nobel AB:s egna uppgifter tar lång tid att

arbeta upp en ny marknad, särskilt den amerikanska marknaden, kan bolagets utbetalningar under år 1983 till ECI för "management and consulting services" inte anses som omkostnader som kunde förväntas ge bolaget intäkter i bolagets rörelse. Utbetalningarna kan därför inte avräknas mot moderbolagets rörelseintäkter.

RR:s minoritet (två ledamöter):

Eka Nobels bidrag till ECI har varit ett led i Eka Nobels betydande internationella satsning på det av bolaget utvecklade Compozilsystemet - i vilket BMA endast är en komponent av flera. Syftet med Eka Nobels engagemang i ECI får - som bolaget gjort gällande i målet - antas ha varit att vinna insteg på den stora och svårbearbetade amerikanska marknaden. Som bolaget framhållit i målet kunde antas att en framgång med systemets lansering i USA skulle underlätta etableringar på andra marknader, vilket på sikt torde medföra intäkter i den svenska rörelsen. Enligt bolagets obestridda uppgift blev också Compozilsystemet en försäljningssuccé i USA. Under uppbyggnadstiden - fram till hösten 1987 - levererades all BMA som behövdes i USA från Eka Nobels fabrik i Sverige. Vid en helhetsbedömning finner vi att nu angivna förhållanden bör tillmätas störst tyngd och att det därför inte finns tillräcklig anledning att frångå Eka Nobels inställning i målet att bolagets utbetalningar under år 1983 till ECI för "management and consulting services" varit att anse som omkostnader som kunde förväntas på sikt ge intäkter i bolagets rörelse. Utbetalningarna får därför - som Eka Nobel gjort - avräknas mot bolagets rörelseintäkter.

Det kan tilläggas att ECI hade mottagit bidrag med 4 930 425 kr medan försäljningarna för år 1983 uppgick till 141 639 kr, för år 1984 till 366 685 kr och för år 1985 till 3 137 311 kr.

Hela verksamheten hos ett utländskt dotterbolag som är sysselsatt med att enbart sälja moderbolagets produkter är i sig inriktat på att fylla en marknadsföringsfunktion för moderbolagets

räkning.

Med ett sådant synsätt kan ett moderbolag, med skattemässig verkan, bidra till dotterbolagets löpande kostnader som detta bolag inte själv förmått bära. Att ett dotterbolag inte är nybildat, att försäljningen till dotterbolaget sker till självkostnadspris och således inte inrymmer något vinstelement för egen del samt att dotterbolagets existens är garanterad av moderbolaget påverkade inte bedömningen i Cerbo-målet.

I Eka Nobel-målet slår RR fast att det inte krävs att nedlagda kostnader på internationella satsningar ett år återskapar intäkter samma år. Det räcker att kostnaderna kan förväntas generera framtida intäkter. Vidare behöver det utländska närstående bolaget inte vara helägt. Enligt RR får det i sådana fall anses osannolikt att det bidragsgivande bolaget skulle ha haft anledning att stödja en annan del av försäljningsaktiviteterna än den som är hänförlig till avsättningen av den egna tillverkningen.

RR har i ytterligare några mål rörande bidrag till utländska närbesläktade bolag hänvisat till de principiella ställningstagandena i målen RÅ 1994 ref. 85 och RÅ 1994 not. 697 och funnit att bidragen utgjort omkostnader för respektive bolag och betraktas som driftkostnader i dess rörelse.

1. RÅ 1995 not. 384 - Lindab Luftkanaler AB inkomsttaxering 1986). Bolaget 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.

2. RÅ 1995 not. 385 - Mont Blanc Industri AB (inkomsttaxering 1987). Bolaget hade år 1983 bildat ett dotterbolag i Tyskland för att öka försäljningen av moderbolagets produktion av takräcken för bilar på den tyska marknaden. Moderbolaget lämnade varje år bidrag till sådana marknadsförings- och försäljningskostnader som inte kunnat täckas av dotterbolaget självt och bidragen svarade år 1986 för drygt en tredjedel av sådana kostnader hos dotterbolaget. Försäljningen av moderbolagets produkter i Tyskland hade ökat för varje år och fr.o.m. 1987 gick dotterbolaget med vinst.

3. RÅ 1995 not. 386 - Dinol International AB (inkomsttaxering 1986). Bolaget tillverkade rostskyddsdetaljer och den del av produktionen som gick på export ombesörjdes främst genom helägda dotterbolag utomlands. Målet avsåg dels ett marknadsföringsbidrag till ett dotterbolag i Singapore, dels en kreditering visavi ett dotterbolag i Storbritannien avseende värdet av ett lager rostskyddsspray och lagerhållningskostnader. RSV gjorde gällande att en större del av bidraget till dotterbolaget i Singapore hade vidarebefordrats till ett annat koncernbolag i USA, med vilket det svenska bolaget saknade affärsförbindelser. Bolaget hävdade att överföringen från bolagen i Singapore till USA ingick som ett led i dessa bolags affärsmässiga förbindelser enligt avtal och att bidraget i sin helhet avsåg satsningar på nya marknader i Fjärran Östern. RR:s majoritet godtog avdraget medan två ledamöter ansåg att bolaget inte styrkt att den del av bidraget som vidarebefordrats till USA-bolaget haft samband med det svenska moder- bolagets verksamhet. - Dinol förklarade att satsningen på den engelska marknaden helt skett på moderbolagets initiativ men med anitande av dotterbolaget, för vilket denna verksamhet var artfrämmande. När satsningen senare visade sig misslyckad borde det engelska dotterbolaget hållas skadeslöst för de kostnader det åsamkats.

4. RÅ 1995 not. 387 - ABB Refrigeration AB (inkomsttaxering 1986). Bolaget konstruerade kylanläggningar för leverans till och montering hos kunderna. Ett amerikanskt dotterbolag hade sedan 1977 fungerat som säljkanal i USA för moderbolagets komponenter till anläggningarna. År

1982 tillsköt moderbolaget kapital till dotterbolaget för ett marknadsföringsprojekt som innebar att dotterbolaget skulle börja sälja kompletta kylanläggningar. Projektet slog inte väl ut och 1985 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 vid avveckling av ett lager av bolagets produkter som blivit övertaliga på grund av den nya 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.

5. RÅ 1995 not. 388 - Dobel AB (eftertaxering för 1987 och inkomsttaxering 1988). Bolaget vidareförädlade tunnplåt som det köpte från sitt moderbolag SSAB Svenskt Stål AB. De färdiga produkterna såldes bl.a. på den norska och finska marknaden genom två systerbolag. Dobel hade kostnadsfört bidrag till systerbolagen och bidraget till det finska bolaget motsvarade den förlust detta bolag gjort när en kund gick i konkurs.

RR uttalade särskilt att annat inte framkommit än att systerbolagen marknadsfört Dobels produkter enligt principen att de utländska bolagen endast skulle erhålla täckning för sina direkta försäljningskostnader under det att uppkommen vinst eller förlust skulle tillfalla resp. drabba det svenska bolaget. De bidrag som Dobel utbetalat med anledning av att systerbolagen under beskattningsåret inte enligt planerna kunde täcka sina försäljningskostnader fick därför anses avdragsgilla i bolagets rörelse. Att bidragen lämnats till koncernbolag som inte varit dotterbolag utan systerbolag saknade därvid betydelse.

De fall som prövats har samtliga gällt

förlustsituationer hos dotterbolagen. En obesvarad fråga är om förutsättningarna för avdragsgilla bidrag är generella i den meningen att de kan motsvara dotterbolagens samtliga försäljningskostnader under obegränsad tidsrymd. Om så vore fallet föreligger här onekligen en skillnad mot den prövning som ska ske enligt armlängdsregeln. Subventioner i form av låg prissättning gentemot utländska dotterbolag är knappast affärsmässiga 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 förluster 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.

Stöd för att bidrag ska bedömas tillsammans med övriga avtalsvillkor finns i de ovan angivna rättsfallen RÅ 1969 Fi 1247 och RÅ 1986 not. 251. I SOU 1964:29 berörde utredningen bidragets 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.

Ändamålet med lämnade bidrag måste alltid dokumenteras. Detta gäller oavsett om bidragen är riktade eller lämnats mer generellt. 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.

Sammanfattningsvis kan följande kriterier tjäna till vägledning:

Avdrag medges om

- ett inre sammanhang mellan bolagens verksamheter föreligger, vilket förutsätter att affärer förekommer mellan bolagen,
- affärsförhållandena (transaktionerna) mellan bolagen inte är alltför obetydliga,
- bidragen har ett direkt samband med affärstransaktionerna mellan bolagen och
- bidragen leder till eller i vart fall kan förväntas leda till större försäljning och/ eller större vinst hos det bidragsgivande bolaget, eller
- bidraget avser en direkt prestation som mottagarbolaget gjort för det bidragsgivande bolagets räkning eller avser kostnader som på annat sätt kan hänföras till bidragsgivarens rörelse.

Avdrag medges inte om

- bidraget kan anses utgöra kapitaltillskott (odokumenterade bidrag som relateras till förlusten i det utländska bolaget och som utges i samband med bokslut presumeras utgöra kapitaltillskott),
- bidraget avser att täcka kostnader för investeringar eller kapitalförluster eller kostnader som inte skulle varit avdragsgilla i det svenska bolaget eller
- bidraget på annat sätt helt eller delvis innebär en oriktig vinstöverföring som strider mot 43 § 1 mom. KL.

Till Innehållsförteckningen

<< Till 3.2 - 3.2.7

Till 3.5.5. - 3.5.9 >>

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 3.1 - 3.1.5.9](#)

[<< Till 3.1.6 - 3.1.7.2](#)

[<< Till 3.1.8 - 3.1.17](#)

[<< Till 3.2 - 3.2.7](#)

[<< Till 3.3 - 3.5.4.3](#)

**Lån eller kapital-
tillskott**

3.5.5 Krediter

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 de påstådda lånen 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 dock RR att lån på marknadsmässiga villkor är den finansieringsform som förekommer mellan oberoende parter. I ett kammarrättsavgörande hade bolaget tagit upp lån, som överförts till ett engelskt dotterbolag. Lånet bokfördes under år 1988 som aktieägartillskott och bolaget hävdade att det varit fråga om kapitaltillskott redan vid den ursprungliga överföringen år 1985. KR konstaterade att det av bolagets årsredovisningar för inkomståren 1985 och 1986 inte framgick att lånet utgjort riskkapital. Då bolaget först senare eftergivit sin fordran på dotterbolaget kunde överföringen av medlen inte betraktas på annat sätt än som lån (dom 1993-06-17 av KRNJ beträffande Ernfin Export AB, mål nr 3235--3236-1990 om eftertaxering för åren 1986 och 1987).

Vinstandelslån

I detta sammanhang kan påpekas att 2 § 9 mom. SIL innehåller särskilda regler som begränsar möjligheterna till ränteavdrag på s.k. vinstandelslån mellan parter i intressegemenskap.

Med vinstandelslån förstås sådana lån där 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 vilket 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 43 § 1 mom. KL. Om ett företag inte uppfyller de kriterier som lagrummet uppställer för avdrag för rörlig ränta kan dispens sökas hos RSV.

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.

Lån

3.5.5.1 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.

Vid koncerninterna lån ska den utgående ränteersättningen motsvara den ränta oberoende företag (t.ex. bank) vid tiden för skuldförhållandets uppkomst faktiskt debiterat varandra eller skulle ha kunnat debitera. I Sverige såväl som i utlandet utgörs räntenivån av ett brett intervall av olika räntesatser. Armlängdsmässig räntenivå i det enskilda fallet är avhängigt av ett flertal olika faktorer.

Marknads- ersättnings- metoden

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.

Bedömning av räntenivå

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 internationella koncernförhållanden har RR så gott som uteslutande bedömt frågeställningen utifrån armlängdsregeln. Såvitt är känt finns endast ett fall där domstolen inte uttryckligen har tillämpat armlängdsregeln (RÅ 1954 Fi 1846) men i detta rättsfall framgår det överhuvudtaget inte efter vilken grund som målet prövades. 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.

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.

I ett av KRNS 1981-05-18 avgjort mål (mål nr 340-1980 m.fl.) hade Monark AB lämnat ett räntefritt lån till ett dotterbolag i Colombia. Taxeringsintendenten hemställde om eftertaxering för marknadsmässigt betingad ränta. Bolaget bestred yrkandet och åberopade att speciella förhållanden i Colombia medfört att det inte haft möjlighet att få ut någon ränta. Mellankommunala skatterätten biföll ansökningen om eftertaxering då bolaget inte visat att det försökt erhålla ränta eller på annat sätt styrkt sitt påstående. KRNS ändrade inte underinstansens dom.

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/leverantörskulder) 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..

Öberg & Co AB

I RÅ 1979 1:40 bildade Öberg & Co AB år 1968 ett helägt dotterbolag i Portugal, OLM. 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.

RR ansåg dock att förutsättning för tillämpning av 43 § 1 mom. KL 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 hade 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 erlægga 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. KL 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.

Telefon AB L M Ericsson

I 1980 1:59 ägde Telefon AB L M Ericsson (LME) ett brittiskt bolag (SEL) som i sin tur ägde det australiensiska bolaget 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 43 § 1 mom. KL att LME skulle eftertaxeras för åren 1971-1974 och att bolagets inkomsttaxering skulle höjas för år 1975 med belopp 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. KL 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 långgivaren 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. KL föreligger.

Minoriteten (två ledamöter) ansåg att det räntefria lånet innebar en otillbörlig vinstöverföring enligt 43 § 1 mom. KL 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 hävdats 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 åberopas inte ensamt för sig kan utgöra tillräcklig grund för att frånga en tillämpning 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 helhets-utvärdering 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.

Detta mål är intressant i flera hänseenden. Beträffande RR:s bedömning av beviskravet vid s.k. "affärsmässiga kompensationsinvändningar" kan

följande sägas. Först har domstolen haft att pröva huruvida ett räntefritt lån i sig strider mot vad som är armlängdsmässigt. Det allmänna hävdade att så var fallet. Underinstanserna tycks också ha varit av den uppfattningen liksom RR:s minoritet. Nästa fråga att bedöma är om någon slags kompensation kan motivera räntefrihet och därigenom innebära att inkomsten inte blivit lägre än den eljest skolat bli. RR:s samtliga ledamöter synes mena att LME:s kompensationsinvändning i sig kunde beaktas. Alltså kan lån lämnas räntefritt mellan två av varandra oberoende parter, om långgivaren kompenseras på något annat sätt. 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 som sagt att sådan invändning i sig beaktas, men ansåg inte att bolaget visat att kompensation verkligen förekommit.

Rättsfallet kan med hänsyn till frågan om beviskravet sammanfattas sålunda: 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 frågasatte bolagets påstående med någon större kraft, vilket kan ha påverkat utgången. Det förelåg inte sådan vertikal integration mellan LME och TLA som var fallet i RÅ 1979 1:40.

Edet AB

I RÅ 1984 1:16 ägde (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 43 § 1 mom. KL 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 43 § 1 mom. KL förelåg, anförde följande.

Enligt punkt 1 andra stycket anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen skall vid bedömning av prissättning - i detta fall priset för utlånat kapital - 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 KL föreligger därför inte.

Ett regeringsråd var skiljaktig beträffande motiveringen och ansåg att otillåten vinstöverföring i och för sig förelåg, men att det ur deklaramaterialet gått att utläsa att bolaget lämnat räntefria 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 framtagna 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 43 § KL att man, vid affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag, skulle iakttä 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 och Schweiz, har infört s.k. underkapitaliseringsregler eller tunnkapitaliseringsregler som reglerar förhållandet mellan skulder och eget kapital. I Sverige saknas sådana regler.

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.

RR har i RÅ 1990 ref. 34 prövat om ett låneavtal, mellan ett underkapitaliserat svenskt dotterbolag och dess amerikanska systerbolag, kan fränkännas 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.

Borgen

3.5.5.3 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.

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

När det gäller avstående från att ta betalt för utställd borgen aktualiseras även frågan om förutsättningar för uttagsbeskattning för beräknad provisionsersättning föreligger enligt 22 § anv. p. 1 st. 5 KL. 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 efterskönt 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 eftersköntandet 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

Värdering

Sker en korrigerigering av moderbolagets inkomst med stöd av 43 § 1 mom. KL 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. Sker beskattning med stöd av bestämmelserna om uttagsbeskattning ska marknadsvärdet på tjänsten beräknas. Härmed torde den slutsatsen kunna dras, att även i denna situation bör marknadsvärdet på borgen och bankgarantier kunna ligga till grund för beräkningen.

KRNG har i två fall, dom 1998-09-15, mål nr 1163-1995 och 1998-11-24, mål nr 5652-1996, funnit att det inte förelegat någon skyldighet för de berörda svenska moderföretagen att debitera sina utländska dotterbolag avgifter för företagets borgensåtaganden. RSV har överklagat domarna och pekat på behovet av vägledning vid rättstillämpningen eftersom debiteringsskyldighet ansetts föreligga i andra avgöranden.

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 långgivare utan kan även vara t. ex. en varuleverantör.

Stödbrev - vilka ibland även kan kombineras med muntliga utfästelser - har många olika benämningar. De kallas stundals 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 (dvs. på grund av illojalt eller försumligt förfarande vid avtalsförhandlingar vilka inte lett till ett bindande avtal).

Högsta domstolen har i ett par avgöranden prövat om juridiska förpliktelser föreläggas i stödbrev och huruvida skyldighet att ersätta kreditgivarens skada föreläggas, se NJA 1992 s. 375, NJA 1994 s. 204 och NJA 1995 s. 586.

Skatterätt

Även stödbrev föranleder samma frågeställningar i skattehän- seende som borgen.

3.5.6 Hyra och leasing

3.5.6.1 Hyra

Hyra, leasing

Avsnittet behandlar såväl fast som lös egendom avseende reella hyresavtal.

Marknadsprismetoden

Marknadsmässig hyra uppgår till det belopp 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 företags 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 i de två länderna är utformade på olika sätt. I vissa stater ser man enbart till vem som är den legale obligationsrättslige ägaren medan man i andra stater i stället lägger tonvikten vid ekonomiska faktorer som t.ex. vem som använder objektet, vem som står 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.

RR har 1998-06-24 meddelat två domar rörande flygplansleasing och två domar rörande 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 långgivare ingått. Förhållandena mellan parterna har reglerats i ett 20-tal olika avtal och andra dokument, av vilka 12 omnämns i domarna. Från RSV:s sida har processen i RR koncentrerats till fyra grunder:

- Rätten till värdeminskningssavdrag 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 *upplåtelse* eller *överlåtelse* 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 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 och marknadsutvecklingsarbete kräver rättigheten av licenstagaren?
- Har licenstagaren rätt att delta i utvecklingsarbetet på rättigheten?

En svårighet vid upplåtelser och överlåtelser av t. ex. patent är att detta kan ske vid sådan tidig tidpunkt att värdet inte kan överblickas. 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.

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.

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 ömsesidighet 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.

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.

FoU-bidrag

RÅ 1967 Fi 1247 gällde Gaevent 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 forskningsbidrag 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 det möjligt att den svenska korrigeringsregeln inte gäller royaltybetalningar från Sverige till utlandet medan regeln är tillämplig i det omvända fallet när royaltyn betalas från utlandet till Sverige.

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 svenskt företag skulle sälja sina varumärken m.m. till ett helt utomstående utländskt företag och därigenom definitivt frånhända sig rättigheterna och sedan binda sig för 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 KL. 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 AB 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, RÅ 1970 Fi 1921-1925 och RÅ 1979 Aa 121. I RÅ 1980 Aa 114 valde dock RR att justera inkomsten med stöd av 43 § 1 mom. KL.

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 två KR-avgöranden har ägarna beskattats i stället för deras bolag (KRNS, dom 1980-06-04 - Olov Ahl, och KRNG, dom 1989-03-08 - Ingemar Rydström). I det förra målet ansåg KRNS att delägarna fick anses ha förfogat över beloppen genom att de inte intäktförts i det svenska moderbolaget. I det senare fallet uttalade domstolen att beloppen fick anses ha varit tillgängliga för lyftning och beskattningsbara som inkomst av tjänst.

3.5.9 AB Svenska Shell

**RÅ 1991 ref.
107,
AB Svenska
Shell,
eftertaxering för
åren 1978-1981
samt
inkomsttaxe-
ring för år 1982**

Målen rör frågor om prissättningen på AB Svenska Shells inköp och befaktning av råolja från det engelska systerbolaget SIPC. Även om målen innehåller en mängd branschspecifika detaljer gör RR en rad värdefulla uttalanden. Förutom vad som redan 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 korrigerings skulle ske.

RR biföll bolagets besvär och undanröjde KRNS:s dom.

De närmare sakomständigheterna i målet 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 från 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 ställningen av en självständig mellanhand (trader) med anspråk på en egen vinstmarginal eller om bolaget endast hade fungerat som ett koncerngemensamt serviceorgan inom Shellkoncernen.

RSV motsatte sig uppfattningen att SIPC hade en tradingfunktion och godtog endast avdrag för koncerngemensamma kostnader. För att finna ett armlängdspris hänvisade RSV 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 saknats 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 43 § 1 mom. KL 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 avvikelserna 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 enskild varutransaktion avviker 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 de 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 notional-metoden 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 transportererna 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 notional-metoden med sin schablonmässiga utformning bättre än principen vessel/voyage tar hänsyn till de speciella förhållanden som förelegat.---

RR finner emellertid att Svenska Shell gjort sannolikt att den princip som notional-metoden

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 korrigerings 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 korrigerings 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 korrigeringsåtgärder inte skall ske trots att en klar prisavvikelse förekommit.

Målet 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.

En fråga av stor betydelse är hur invändningar om hur invändningar om transaktioner som uppges kompensera en ifrågasatt avvikelse ska bedömas.

I en av KRNG 1997-01-29 meddelad dom beträffande Duni AB var omständigheterna följande. Det svenska moderbolaget innehade ett dotterbolag i Nederländerna som samordnare för sina utländska rörelsedrivande företag. Moderbolaget hade lämnat det holländska holdingbolaget ett lågförräntat lån som detta bolag vidareutlånat till ett dotterbolag i Tyskland. Av handlingarna i målet framgick att det inte hade etablerats några direkta affärsrelationer mellan de svenska och holländska bolagen men bolaget hävdade att det borde spela mindre roll om den operativa verksamheten bedrevs i underliggande bolag till holdingbolaget.

KR uttalade att Duni AB inte hade visat eller ens påstått att bolaget erhållit sådan kompensation från det holländska holdingbolaget *eller annat företag inom koncernen och som haft samband med lånet till det holländska bolaget* (här kurs.).

KR fäste uppenbarligen stor vikt vid att en underprissättning har ett direkt samband med och

kan härledas till kompenserande händelser inom koncernen och att detta samband tydliggörs. Kompensationsinvändningar bör således för att beaktas vara klart preciserade både till tid, sin natur och till sitt belopp.

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 composilssystemets 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 desavouerades dock av domstolens majoritet som krävde att ett direkt affärssamband mellan givare och mottagare ska upprätthållas.

Till Innehållsförteckningen

<< Till 3.1 - 3.1.5.9

<< Till 3.1.6 - 3.1.7.2

<< Till 3.1.8 - 3.1.17

<< Till 3.2 - 3.2.7

<< Till 3.3 - 3.5.4.3

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

4.1 Allmänt om innehav av bostad i utlandet

Bostad i utlandet kan föras till följande tre huvudkategorier.

1. Direktägd fastighet, som i sin tur kan indelas i:
 - a) privatbostadsfastighet
 - b) näringsfastighet
2. Bostadsrätter och liknande upplåtelseformer, som i sin tur kan indelas i:
 - a) privatbostad genom aktie-/andelsinnehav
 - b) övriga aktieinnehav
3. Nyttjanderätt till bostad

4.2 Särskilt om uttrycken fastighet i utlandet, privatbostadsfastighet och näringsfastighet

Vad som skattemässigt utgör fastighet i utlandet avgörs med stöd av lagstiftningen i det land där fastigheten är belägen och det fastighetsbegrepp som i Sverige används i skattesammanhang. Beträffande sistnämnda begrepp, se HL 00

I 5 § KL ges en definition av de olika begrepp som förekommer i samband med bostadsbeskattningen. Bl.a. anges vad som avses med uttrycken privatbostadsfastighet, privatbostad, småhus och näringsfastighet. Bestämmelsens ordalydelse kan ge intryck av att det bara är egendom som är belägen i Sverige som omfattas. Av förarbetena till lagstiftningen framgår dock klart att också utländska fastigheter omfattas.

För en närmare redogörelse för uttrycken i 5 § KL och gränsdragningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet hänvisas till HL 00

4.3 Beskattning av privatbostäder i utlandet

4.3.1 Statlig fastighetsskatt

4.3.1.1 Privatbostadsfastigheter

Ej förmånsvärde

Något förmånsvärde för eget brukande av privatbostadsfastighet och privatbostad ska inte beräknas, 3 § 3 mom. 1 st. SIL. Detta gäller även om denna är belägen i utlandet. Privatbostad i utlandet beskattas huvudsakligen med fastighetsskatt, 1 § 2 st. lagen (1984: 1052) om statlig fastighetsskatt (LSF). Enligt 3 § 1 st. LSF ska underlaget för fastighetsskatt vara 75 procent av marknadsvärdet. Ett marknadsvärde för en utländsk fastighet kan i många fall vara svårt att fastställa. Enligt förarbetena kan man utgå från den köpeskilling som ägaren betalat om förvärvet inte ligger alltför långt tillbaka i tiden (prop.

Marknadsvärdet

Underlaget

1989/90:110 s. 731 f.). I anskaffningskostnaden inräknas även kostnad för mer omfattande ny-, till- eller ombyggnad. Då lagtexten uttryckligen anger att det är sådan privatbostad som avses i 5 § KL som är skattepliktig och då privatbostad enligt detta lagrum inte kan omfatta mark, ska fastighetsskatten baseras på anskaffningskostnaden för fastigheten exklusive kostnaden för marken. Härav följer också att tomtmark i utlandet, som till följd av avsett användningssätt utgör privatbostadsfastighet inte ska belastas med fastighetsskatt. Det torde ofta vara svårt att bestämma hur stor del av anskaffningskostnaden som avser byggnaderna. Enligt RSV:s uppfattning kan i brist på utredning om byggnadsvärde ett belopp motsvarande hälften av hela fastighetens anskaffningskostnad kunna tjäna som underlag. Enligt förarbetena ska anskaffningskostnaden också justeras med hänsyn till förändringar i penningvärdet. Justering kan ske i enlighet med de omräkningstal som RSV beräknar. Underlaget blir således 75 procent av den beräknade och indexerade anskaffningskostnaden för fastigheten.

Den i 3 § 2 st. LSF föreskrivna nedsättningen av fastighetsskatten för nyproducerade småhus och hyreshus gäller inte för fastigheter belägna i utlandet. Fastighetsskatt på privatbostad i utlandet ska alltid påföras med 1,5 procent av underlaget för varje beskattningsår.

Jordbruksfastighet En i utlandet belägen jordbruksfastighet betraktas i sin helhet som näringsfastighet medan en bostad på jordbruksfastighet i Sverige kan utgöra privatbostad (se prop. 1989/90:110 s. 645). En jordbruksfastighet i utlandet är således inte skattepliktig till fastighetsskatt.

4.3.1.2 Bostadsrätter

Utöver privatbostadsfastighet innefattar uttrycket privatbostad också bostad i bostadsrättsförening och s.k. äkta bostadsförening och bostadsaktiebolag, 5 § 4 st. KL. Enligt 1 § LSF ska fastighetsskatt tas ut på privatbostäder i utlandet. Att fastighetsskatten också omfattar utländska bostadsrätter framgår klart av uttalanden i prop. 1989/90:110 s. 731. På samma sätt som gäller för privatbostadsfastigheter

beskattas inte en bostadsrättsinnehavare för värdet av det egna boendet, 3 § 3 mom. 1 st. SIL.

Bostadsrätt i utlandet

Något som exakt motsvarar en svensk bostadsrättsförening kan man förmodligen sällan eller aldrig finna i utlandet. När det gäller andelar i s. k. äkta bostadsföreningar och bostadsaktiebolag torde det dock finnas liknande utländska ägarformer. I dessa fall bör inte så mycket associationsformen vara avgörande, som syftet att genom ägande eller medlemskap tillhandahålla bostäder i fastighet som ägs av associationen. Innehav, som uppfyller dessa förutsättningar, ska skattemässigt behandlas som privatbostad.

RSV har i rekommendationer (RSV S 1999:43) uttalat att om en fastighet innehåller minst tre bostadslägenheter och minst 60 procent av fastighetens taxeringsvärde belöper på lägenheter som med bostadsrätt eller hyresrätt upplåtits till delägare bör bostadsföretaget räknas som äkta. Motsvarande torde gälla beträffande utländska fastigheter även om dessa saknar taxeringsvärde. Underlaget för fastighetsskatten för dessa objekt beräknas på samma sätt som för privatbostadsfastigheter.

Kan den juridiska personen inte klassificeras som ett äkta bostadsföretag utgör lägenheten inte en privatbostad. Detta kan t.ex. vara fallet om en för stor del av fastigheten upptas av kommersiella lokaler. På denna kategori av bostäder tas inte statlig fastighetsskatt ut. Beträffande beskattningen i övrigt, se nedan.

Ej fastighetsskatt vid exempt

Enligt 2 § 3 st. LSF påförs inte sådan skatt när inkomst eller förmögenhet bestående av privatbostad i utlandet på grund av bestämmelse i skatteavtal undantas från beskattning i Sverige. Exempel på skatteavtal där exemptmetoden tillämpas på privatbostäder i utlandet är avtalet med Grekland.

4.3.2 Beskattning av uthyrningsinkomster

Privatbostads- eller närings- fastighet

Vid bedömningen av om en fastighet utgör privatbostadsfastighet eller näringsfastighet är användningssättet eller det tänkta användningssättet avgörande (5 § 2 st. KL). Det är vanligt att utländska fritidsfastigheter hyrs ut hela eller viss del av året. Frågan är då om fastigheten på grund av den i tiden blandade användningen utgör privatbostad eller om den till följd av uthyrningen ska klassificeras som näringsfastighet. Till skillnad från när det gäller till ytan blandad användning (se prop. 1990/91:54 s. 191 f.) finns inget klagande uttalande i förarbetena. Det förefaller dock inte rimligt att på det sätt som anges i 5 § 6 st. KL bara se till förhållandena vid kalenderårets utgång. I stället torde en utländsk fritidsfastighet som regel vara att betrakta som privatbostad. Endast när den överhuvudtaget inte är avsedd att inom överskådlig tid användas som fritidsbostad av ägaren kan den klassificeras som näringsfastighet.

Tröghetsregeln

Vid omklassificering av privatbostadsfastighet till näringsfastighet ska den s.k. tröghetsregeln i 5 § 6 st. KL beaktas. Enligt tröghetsregeln ska omklassificering av en privatbostad till näringsfastighet anstå till utgången av det andra kalenderåret efter det då den omständighet som först utgjorde skäl för omklassificeringen inträffade. Om ägaren av fastigheten uttryckligen yrkar det får dock omklassificeringen ske omedelbart (se prop. 1990/91:54 s. 189 f.).

Enligt 3 § 3 mom. 2 st. SIL ska intäkt av uthyrning av privatbostadsfastighet samt avyttring av alster och naturtillgångar, som t.ex. trädgårdsprodukter eller avverkad skog, från en sådan fastighet tas upp som intäkt av kapital. Detta gäller även i fråga om privatbostad som är belägen i utlandet (prop. 1989/90:110 s. 700).

Avdrag från hyresinkomsten

Från intäkten får avdrag göras med 4 000 kr och dessutom med ett belopp som uppgår till 20 procent av intäkten. Avdrag medges inte med högre belopp även om de faktiska kostnaderna varit högre (3 § 3 mom. 3 st. SIL).

Exempel

| | |
|------------------------|-------------------|
| Hyresintäkt | 8 000 kr |
| Avgår skattefri del | - 4 000 kr |
| Avgår ytterligare | |
| 20 procent av 8 000 kr | <u>- 1 600 kr</u> |
| Skattepliktig inkomst | 2 400 kr |

4.3.3 Ränteutgifter

Enligt 3 § 2 mom. 1 st. SIL får fysisk person, som under beskattningsåret har varit bosatt i Sverige, göra avdrag för ränteutgift i inkomstslaget kapital även om ränteutgiften inte utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande (prop. 1989/90:110 s. 699).

Ränteutgifter är avdragsgilla

I förarbetena sägs att bostadsräntor och tomträttsavgälder i allmänhet inte kan ses som omkostnader för förvärvande av någon skattepliktig intäkt, men ändå ska få dras av i inkomstslaget kapital. Trots avdragsförbudet i 22 § SIL är ränteutgifter som belöper på en privatbostadsfastighet i utlandet alltid avdragsgilla i inkomstslaget kapital. Detta beror på att kostnader för lån nedlagda i en sådan fastighet inte är hänförliga till någon inkomst som är undantagen från beskattning här i riket.

Fördelning av ränteutgifter

Som framgår ovan är bestämmelsen om den generella avdragsrätten för ränteutgifter utformad så att den endast gäller för obegränsat skattskyldiga. 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). Fördelningen ska ske efter samma principer som på inkomstsidan. Det innebär att kontantprincipen ska tillämpas.

4.3.4 Bostadsrätter

Uthyrning av en bostadsrätt som utgör en privatbostad beskattas enligt bestämmelserna i 3 § 3 mom. SIL. Reglerna är i stort desamma som gäller för uthyrning av privatbostadsfastighet. Dock föreligger den skillnaden att avdrag inte medges med 20 procent av intäkten utan istället får uthyraren avdrag för den avgift eller hyra som erlagts till bostadsföretaget och som belöper på den del som hyrts ut.

4.3.5 Bostadsrätter och liknande som inte utgör privatbostad

Ett aktie-/andelsinnehav i ett s.k. oäkta bostadsföretag i utlandet beskattas enligt samma regler som gäller för beskattning av medlem i oäkta bostadsföretag i Sverige. Beskattningen sker såsom för utdelning i inkomstslaget kapital. Intäkter redovisas enligt 3 § 1 mom. SIL med avdrag för kostnader enligt 3 § 2 mom. SIL. Som intäkt tar man upp värdet av bostadsförmån samt eventuella hyresintäkter.

4.3.6 Hyresbostäder

Samma beskattningskonsekvenser som vid uthyrning av bostadsrätt uppkommer vid andrahandsuthyrning av lägenhet som inne-has med nyttjanderätt, dvs. beskattning sker enligt 3 § 3 mom. SIL för hyresinkomsten. Avdrag medges med 4 000 kr plus den avgift eller hyra som innehavaren erlagt och som belöper på den uthyrda bostaden. Själva innehavet av nyttjanderätten ger således inte upphov till någon inkomstbeskattning.

Time-sharing

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 utgör aktie/andel i ett bostadsföretag men som ger innehavaren rätt att utnyttja en lägenhet under viss tid av året.

Ej förmånsvärde

4.4 Beskattning av näringsfastigheter i utlandet

4.4.1 Allmänt

Om en privatbostad inte uppfyller kraven på att vara en privatbostadsfastighet utgör den näringsfastighet. Näringsfastighet i utlandet belastas inte med statlig fastighetsskatt.

Särskild förvärvskälla

All inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person hänförs till en och samma förvärvskälla, dock att självständig näringsverksamhet i utlandet alltid hänförs till en särskild förvärvskälla. I prop. 1993/94:50 s. 334 uttalas att självständighetskravet får, i likhet med tidigare, anses uppfyllt om verksamheten utomlands saknar anknytning till en verksamhet här i landet. Skilda verksamheter utomlands hänförs till en och samma förvärvskälla.

En och samma förvärvskälla

Juridiska personers innehav av näringsfastighet i utlandet ger inte upphov till några speciella frågeställningar förutom i ett avseen-de. Om en fastighet ägs av en utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. SIL inte utgör utländskt bolag och vars delägare ska beskattas för del av bolagets löpande resultat i enlighet med reglerna i 53 § anv. p. 10 st. 2 KL, sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet. Har den utländska juridiska personen påförts skatt till följd av fastighetsinnehavet kan de svenska delägarna inte medges avräkning för denna skatt. Detta följer av att AvrL endast medger rätt till avräkning för utländsk skatt som påförts den skattskyldige.

Exempel

En i Sverige bosatt person äger aktier i ett Gibraltarbolag, som i sin tur äger en spansk fastighet. Bolaget påföres skatt i Spanien för fastigheten. Den svenske ägaren kan då inte erhålla avräkning för den spanska skatten eftersom det inte är han utan bolaget som har påförts skatten. Däremot utgör den spanska skatten naturligtvis omkostnad vid beräkning av den inkomst av näringsverksamhet som den svenske ägaren blir beskattad för genom sitt innehav av bolaget.

Förmånsvärde

4.4.2 Eget boende i näringsfastighet

Som ovan nämnts beskattas näringsfastighet i utlandet i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomstberäkningen följer samma bestämmelser som gäller för näringsfastigheter i Sverige. Som intäkt ska man ta upp det egna hyresfria nyttjandet. Detta utgör ut-tag av tjänst enligt 22 § anv. p. 1 st. 5 KL.

Andelshus

Andelshus är en särskild bostadsform där tre eller flera personer tillsammans - direkt eller genom ett handelsbolag - äger ett hyreshus med skilda bostäder åt delägarna. Delägarna beskattas enligt de principer som gäller för näringsfastigheter. Detta innebär i sin tur att delägarna vid inkomstbeskattningen ska redovisa sin del av fastighetens inkomster i form av hyresförmånsvärdet, hyresinkomster m.m. Avdrag medges för ränteutgifter, reparationer och underhåll (med de begränsningar som följer av 23 § anv. p. 5 KL), andra driftkostnader och värdeminskning.

Underskott

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 reaförlust enligt 3 § 13 mom. 2 och 3 st. SIL. Enligt dessa bestämmelser har delägare i andelshus efter yrkande rätt till avdrag såsom för reaförlust 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 för honom om han innehaft den med bostadsrätt. Om den skattskyldige väljer att behandla underskottet som en reaförlust medges avdraget i inkomstlaget kapital med 70 procent av underskottet (3 § 2 mom. 3 st. SIL). 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 blir ett underskott inte heller avdragsgillt.

4.4.2.1 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 eller enligt RSV:s rekommendation om vissa förmåner (RSV S 1998: 40).

Schablonmässig värdering

Som underlag upptas 50 procent av fastighetens/ bostadens anskaffningsutgift uppräknad med index. Det är således samma principer som gäller för fastställande av beskattningsunderlaget för bostadsförmån som vid beräkningen av fastighetsskatt för privatbostad. Som framhållits under avsnittet om fastighetsskatt kan de omräkningstal som RSV beräknar användas vid justering till dagens penningvärde.

Förmånsvärdet för bostad beräknas till ett belopp motsvarande för helt år räknat:

10 procent av den del av den uppräknade anskaffningskostnaden som inte överstiger 100 000 kr,

6 procent av den del av den uppräknade anskaffningskostnaden som överstiger 100 000 kr men inte 200 000 kr samt

3 procent av den del av den uppräknade anskaffningskostnaden som överstiger 200 000 kr.

Exempel

En fastighet har anskaffats år 1979 för 400 000 kr. Vid 2000 års taxering räknas en fastighet inköpt 1979 upp med omräkningstalet 2,94 vilket ger ett nuvärde på 1 176 000 kr. Av nuvärdet läggs 50 procent, dvs. 588 000 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 388 000 kr=) 27 640 kr. Antag att bostaden varit uthyrd i fyra månader för 30 000 kr. De återstående åtta månaderna förmånsbeskattas med $\frac{8}{12}$ av 27 640 kr, dvs. 18 426 kr.

4.5 Beskattning vid avyttring

4.5.1 Privatbostad

Vinst som uppkommit vid icke yrkesmässig avyttring (reavinst) av privatbostadsfastighet beskattas enligt 3 § 1 mom. SIL i inkomstslaget kapital. Detta gäller oavsett om avyttringen avser egendom belägen inom eller utom riket.

Tidigare har angivits att fastighet och bostad i utlandet som disponeras genom innehav av aktier och andelar i en svensk eller utländsk juridisk person skattemässigt bedöms som privatbostad eller aktie-/andelsinnehav beroende av om egendomen i utlandet kan anses utgöra ett liknande objekt enligt den definition som ges av privatbostad i 5 § 4 st. KL. En bostadsrättsförening är en särskild typ av

ekonomisk förening som regleras i BrL. Som framgår av tidigare avsnitt kan bostad ägt av utländska rättssubjekt liknande äkta bostadsföreningar och bostadsaktiebolag skattemässigt vara att behandla som privatbostad. På grund av den utformning som 26 § 1 mom. SIL har erhållit i fråga om reavinst på bostadsrätter omfattas emellertid inte utländska motsvarigheter till äkta bostadsförening och bostadsaktiebolag av detta lagrum. I andra stycket föreskrivs nämligen uttryckligen att det endast är andelar i svenska ekonomiska föreningar och aktier i svenska aktiebolag som avses. En försäljning av en utländsk s.k. bostadsrätt behandlas därför alltid enligt samma regler som gäller vid avyttring av en andel i en svensk oäkta bostadsförening eller aktiebolag, dvs. enligt 27 § SIL.

Beräkning av reavinst

Beräkningen av reavinst för privatbostadsfastigheter i utlandet sker på samma sätt som för fastigheter belägna i Sverige, 24 § 1 mom. 4 st. SIL. Vid avyttring av privatbostadsfastighet är 50 procent av vinsten skattepliktig. Uppkommer en förlust är denna avdragsgill med 50 procent. Enligt 22 § SIL kan emellertid inte avdrag för reaförlust medges när fastigheten är belägen i ett land med vilket Sverige har ingått skatteavtal enligt vilket exemptmetoden ska tillämpas på reavinsten. Av 2 och 11 §§ lagen (1993: 1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att lagen inte gäller bostäder i utlandet. För en utförligare beskrivning av realisationsvinstreglerna vid avyttring av privatbostadsfastighet hänvisas till HL 00.

4.5.2 Näringsfastighet

Avyttrar en fysisk person en näringsfastighet som är anläggningstillgång hänförs intäkten till inkomst av kapital, 3 § 1 mom. SIL. Utgör fastigheten omsättningstillgång sker beskattning däremot i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 24 § 1 mom. 4 st. SIL följer som nämnts att vinstberäkningen vid avyttring av fastighet är densamma oavsett om fastigheten är belägen här i riket eller utomlands. Om en fysisk person avyttrar en näringsfastighet och det vid reavinstberäkningen uppkommer en vinst ska ett underskott som finns i den förvärvskälla till vilken fastigheten är att hänföra

dras av från reavinsten, 25 § 10 mom. SIL. Bestämmelsen är tvingande. Åtgärden att räkna av underskottet mot vinsten är den sista som sker vid reavinstberäkningen. Avdraget får inte överstiga reavinsten. Denna bestämmelse gäller även för näringsfastighet i utlandet. Däremot är inte bestämmelsen i 3 § 13 mom. SIL om avdrag för underskott såsom reaförlust tillämplig när fråga är om självständig verksamhet utomlands. Uppkommer en verklig reaförlust vid försäljning av näringsfastighet i utlandet 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 reavinst på fastighet (22 § SIL).

4.5.3 Avyttring av nyttjanderätt (time-sharing)

En försäljning av en rätt att nyttja en lägenhet under viss tid, s.k. time-sharing, beskattas enligt reglerna om annan lös egendom i 31 § SIL.

4.6 Begränsat skattskyldigs fastighets- och bostadsinnehav i Sverige

Oavsett om ägaren är obegränsat eller begränsat skattskyldig här i riket beskattas innehav av fastighet eller bostad i Sverige på samma sätt. I ett avseende gäller dock speciella regler för privatbostäder i Sverige som ägs av begränsat skattskyldiga. För dessa gäller nämligen inte den generella rätt till avdrag för ränteutgifter som i Sverige bosatta personer har. En begränsat skattskyldig får endast göra avdrag för ränteutgift som enligt 3 § 2 mom. 1 st. SIL utgör omkostnad för intäkternas förvärvande. Avdragsrätten för omkostnader vid uthyrning av privatbostad regleras i 3 § 3 mom. 3 st. SIL. Enligt detta lagrum medges endast avdrag med 4 000 kr samt 20 procent av hyresintäkten. Detta får till följd att avdrag från uthyrningsinkomster inte kan medges för ränteutgifter som en begränsat skattskyldig har haft.

[Till Innehållsförteckningen](#)

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 5 - Inkomst av kapital (Del 1 av 2)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[Till 5.3 - 5.4.2 >>](#)

Grundläggande regler om detta inkomstslag redovisas i kapitel 6 i HL 00. Följande framställning är främst inriktad på att belysa sådana delar av lagstiftningen som har betydelse i internationella sammanhang.

5.1 Obegränsad skattskyldighet

En i Sverige bosatt person är obegränsat skattskyldig här för all inkomst oavsett om den härrör från Sverige eller utlandet.

Vilka beskattas i inkomstlaget kapital?

Skattskyldiga för intäkter hänförliga till inkomstlaget kapital är endast fysiska personer och svenska dödsbon (1 § 2 mom. SIL). Bolags kapitalintäkter beskattas alltid i inkomstlaget näringsverksamhet, se kapitel 3.

Vad beskattas i kapital?

I 3 § 1 mom. 1 st. SIL exemplifieras olika slag av kapitalintäkter. Hit hör bl.a. ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar, utdelning på aktier och andelar samt reavinster vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar. Även vissa fastighetsinkomster hänförs till inkomst av kapital, se vidare kapitel 4. Till intäkt av kapital räknas således löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från tillgångar, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet.

Utdelning eller vinst som är hänförlig till pensionssparkonto ska inte tas upp som intäkt av

kapital. Dessa tillgångar träffas i stället av avkastningsskatt enligt AvPL. Räkna på förfallna men inte utbetalda belopp från pensionsförsäkring eller kapitalförsäkring utgör inte heller intäkt av kapital, 3 § 1 mom. 6 st. SIL.

Utdelning och vinst vid försäljning av aktier och andelar i fåmansföretag ska i vissa fall hänföras till inkomst av tjänst.

Av 22 § anv. p. 2 KL framgår när räntor och utdelningar ska hänföras till näringsverksamhet för enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet.

Avdrag får göras för ränteutgifter, realisationsförluster och förvaltningskostnader.

Vilka utgiftsräntor som ska hänföras till näringsverksamhet för enskilda näringsidkare framgår av 23 § anv. p. 1 KL.

Aktiebolag och andra juridiska personer än svenska dödsbon beskattas för all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

Förvaltningskostnader

Avdrag medges endast för sådana förvaltningskostnader som hänför sig till egendom som kan vara föremål för beskattning enligt SIL, antingen som löpande avkastning eller som reavinst.

Om intäkt som annars vore skattepliktig, på grund av ett skatteavtal undantagits från beskattning här, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till en sådan intäkt (22 § SIL). Avdrag torde därför inte kunna medges för t.ex. depåkostnad avseende förvaltning av utländska värdepapper om avkastningen på dessa enligt tillämpligt skatteavtal inte beskattas i Sverige på grund av att personen i fråga inte har hemvist här enligt avtalet.

Inkomster som ska beskattas i inkomstslaget kapital delas inte upp i olika förvärvskällor, vilket medför en utökad rätt för den enskilde 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 (10 § 3 st. SIL). |
| Inget grundavdrag | I inkomstslaget kapital medges inget grundavdrag. |
| Skattereduktion | Underskott i detta inkomstslag ger, enligt 3 § 14 mom. SIL, rätt till skattereduktion beträffande statlig och kommunal inkomstskatt på inkomst av tjänst och näringsverksamhet samt skogsvårdsavgift och statlig fastighetsskatt under samma beskattningsår. Reduktion medges däremot inte från statlig förmögenhetsskatt. Skattereduktionen uppgår till 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och 21 procent av återstoden. |
| Underskott får inte sparas | Underskott i inkomstslaget kapital måste utnyttjas det år det uppkom och får inte sparas till ett senare beskattningsår. Detta innebär 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. räntekostnader för en fastighet i Sverige till dess förvärvsinkomster intjänas efter återkomsten hit ett senare år. |
| Beskattningsår | I inkomstslaget kapital är beskattningsåret alltid detsamma som kalenderåret. |
| Kontantprincipen | 5.1.1 Löpande kapitalavkastning I fråga om rätt beskattningsår för löpande avkastning tillämpas som huvudregel den s.k. <i>kontantprincipen</i> (3 § 5 mom. SIL och 41 § 2 st. KL). Detta innebär att ränta och utdelning beskattas först när den är tillgänglig för lyftning. Beskattningen träffar således inte orealiserade värdeökningar. Rätten till avdrag är knuten till tidpunkten för betalning. |

Tillgänglig för lyftning

Begreppet *tillgänglig för lyftning* 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 tillgänglig för lyftning. 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 varit 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). Att tillgångar i utlandet på något sätt är spärrade kan ha viss betydelse även vid förmögenhetsvärderingen, se kapitel 6.

In- eller utflyttning

För de beskattningsår då den skattskyldige flyttat in i eller flyttat ut ur landet blir frågan om skattskyldighet för t.ex. en ränteintäkt beroende av om intäkten blivit tillgänglig för lyftning vid en tidpunkt då den skattskyldige varit bosatt eller stadigvarande vistats här i landet. Röntan ska inte proportioneras mellan tiden för bosättning i Sverige respektive utomlands.

En amerikansk medborgare som hade flyttat till Sverige den 1 juni 1962 och bosatt sig här ansågs skattskyldig för hela årets ränteintäkt 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 ränteintäkter som blivit tillgängliga för lyftning efter tidpunkten för bosättning utomlands

(RÅ 1974 ref. 51).

Vid in- och utflyttning har tidpunkten för betalning av skuldränta betydelse endast om det är fråga om avdrag för räntor på lån för privat konsumtion. Utgör ränta omkostnad i förvärvskälla kan avdrag även medges begränsat skattskyldig. Se vidare avsnitt 5.2.1.3.

Utländsk källskatt Avkastning på egendom i utlandet beskattas normalt i det land varifrån den härrör. Har Sverige ingått ett skatteavtal med detta land är den skatt som tas ut av källstaten oftast begränsad till viss procent av räntans eller utdelningens bruttobelopp.

Kontrolluppgift Kontrolluppgift avseende ränta, utdelning och fordran ska lämnas av bl.a. valutahandlare och värdepappersinstitut hos vilka utländskt fondpapper eller rättighet eller skyldighet som anknyter till sådant fondpapper förvaras i depå eller kontoförs (3 kap. 22 § p. 6 och 3 kap. 27 § p. 4 LSK).

Kontrolluppgift ska även lämnas enligt 3 kap. 32 b § LSK av utländska företag som bedriver gränsöverskridande bankverksamhet, värdepappersrörelse eller annan finansieringsverksamhet här i landet utan att inrätta filial eller liknande etablering. Med det menas att det utländska företaget aktivt marknadsför sig i Sverige. Verksamheten i Sverige bedrivs i dessa fall med stöd av direktiven 77/780/ EEG, 89/646/EEG samt 93/22/EU och kontrolluppgiftsskyldigheten regleras i 3 kap. 22, 25 a, 27 och 32 c §§ 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. Ett uttag av preliminär skatt efter 30 procent skulle därför i regel innebära ett överuttag av skatt. Om så mycket betalas, att beloppet tillsammans med den avdragna utländska skatten på avkastningen uppgår till 30 procent kommer normalt den slutliga skatten på avkastningen att överensstämma med den slutliga. Uttaget av preliminär skatt bör därför begränsas på det sättet. Normalt bör ett preliminärskatteuttag som beräknas med hänsyn till innehållen utländsk skatt leda till att preliminär skatt tas ut med rätt belopp. Om uppgift inte kan erhållas om skatteavdrag gjorts i utlandet ska avdrag göras med 30 procent.

Avdrag för preliminär skatt ska inte ske för sådan inkomst som enligt skatteavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige (5 kap. 9 § p. 4 SBL). Vid tillämpning av skatteavtal används emellertid 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. Om den skattskyldige har lånat pengar för att investera i utländska aktier har han också utgiftsräntor som ska dras från utdelningen innan den skatt som hänför sig till utdelningen räknas fram.

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. Beträffande s.k. skattetillgodohavande, se avsnitt 5.1.1.4.

Omkostnadsavdrag/Avräkning av utländsk skatt

Utländsk skatt berättigar till omkostnadsavdrag från den utländska inkomsten (20 § anv. p. 4 KL) eller till avräkning mot den svenska skatten på den utländska inkomsten. Ansökan härom görs i deklARATIONEN, se kapitel 7. 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 SKM på den ort där den skattskyldige är hemmahörande. SKM 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 svenskschweiziska skatteavtalet har en överenskommelse träffats mellan staterna om förfarandet vid återbetalning av källskatt. Denna överenskommelse finns i RSV S 1994:7.

SKM eller RSV 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 RSV:s årliga blankettförteckning RSV 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.

Utgiftsräntor

Utgiftsräntor på lån i utländsk valuta är avdragsgilla på samma sätt som utgiftsräntor i svenska kronor.

En i Sverige bosatt person har i princip generell avdragsrätt för utgiftsräntor. Ränteutgifter är således avdragsgilla även om de inte utgör omkostnader för intäkternas förvärvande (3 § 2 mom. SIL).

Exemptavtal

Avdrag medges dock inte för kostnad som är hänförlig till intäkt som på grund av skatteavtal ska undantas från beskattning i Sverige (22 § SIL). Regeln omfattar t.ex. det fallet att en person, som är bosatt i Sverige men 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 intäktsräntorna på obligationerna ska undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal föreligger i konsekvens härmed inte heller avdragsrätt för utgiftsräntorna på lånet.

Utdelning

5.1.1.2 Utdelning från företag i utlandet

Utdelning på aktier och andelar i ett utländskt bolag beskattas i likhet med utdelning på svenska aktier. Av 3 § 7 mom. SIL framgår att som utdelning anses utbetalning till aktieägare från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av 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 (mer härom nedan).

Löpande beskattning

Under de i 53 § anv. p. 10 st. 2 KL 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 (3 § 10 mom. 1 st. SIL).

Allmänt

5.1.1.3 Beskattning av dödsbo

Bestämmelser om beskattning av dödsbo finns bl.a. i 53 § 3 mom. KL och i 6 § 3 mom. SIL. För det beskattningsår då dödsfallet inträffade ska dödsboet beskattas såväl för inkomst som den avlidne haft som för inkomst vilken tillfallit dödsboet efter dödsfallet. Dödsboet har rätt till grundavdrag enligt 48 § anv. p. 3-4 KL även om den avlidne inte var bosatt här i landet. 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 bosatt i Sverige och därmed obegränsat skattskyldig här blir också dödsboet efter honom obegränsat skattskyldig för de inkomster som tillfaller dödsboet efter dödsfallet. Var han vid dödstillfället icke bosatt här i landet 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 bosatt här i landet.

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 frånfalle inte varit bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Om den avlidne vid sitt frånfalle inte var bosatt här anses dödsboet som en utländsk juridisk person som inte ska taxeras till kommunal inkomstskatt (53 § 3 mom. 2 st. KL). Enligt 16 § 2 mom. 4 st. SIL likställs, såvida inte annat uttryckligen stadgas, dödsbo efter person som vid sitt frånfalle inte var bosatt här med utländskt bolag. Detta innebär att dödsbodelägarna inte beskattas för dödsboets inkomster.

Utdelning - utskiftning

Enligt 3 § 10 mom. SIL är delägare i utländskt dödsbo skattskyldiga för utdelning från dödsboet men däremot inte för utskiftning av tillgångar från boet. Gränsdragningen mellan vad som hör till utskiftade respektive utdelade medel är därför mycket betydelsefull.

Genom rättsfallet RÅ 1974 A 1607 är det klarlagt 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 realisationsvinster på tillgångar i boet. Vid

realisationsvinstberäkningen kan ifrågasättas om den skattepliktiga vinsten ska beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkten och ursprungligt anskaffningsvärde eller som skillnaden mellan försäljningsintäkten och värdet på egendomen vid dödsdagen. I förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1985:13 har dåvarande rättsnämnden uttalat att som ingångsvärde 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 § 1 mom. c) SIL 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 (7 § 9 mom. SIL). 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 förvaltningskostnader, 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 dödsbon 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 dödsbodelägarerna. I de flesta avtal saknas emellertid en reglering.

**Beskattnings-
tidpunkt**

Skattskyldighet för utdelning från ett dödsbo inträder när denna blivit tillgänglig för lyftning (3 § 5 mom. 1 st. SIL).

Beskattningsort

Om den avlidne varit bosatt eller stadigvarande vistats någon gång i Sverige under dödsfallsåret sammanfaller hemortskommunen för ett utländskt dödsbo med den avlidnes (66 § anv. p. 2 KL). I annat fall saknar dödsboet hemortskommun. För senare beskattningsår saknar dödsboet i egenskap av utländsk juridisk person hemortskommun och beskattas i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

5.1.1.4 Skattetillgodohavande

Ett flertal stater har infört interna regler för att lindra ekonomisk dubbelbeskattning av bolagsvinst. Lättnaden kan läggas på bolagsnivå genom att bolaget medges avdrag för utdelning (tillämpas för närvarande i t.ex. Grekland). En sådan teknik användes tidigare i Sverige genom reglerna om s.k. Annullavdrag. I Tyskland praktiseras ett system med lägre skattesats på utdelad i förhållande till kvarhållen vinst (split rate). På delägarnivå kan utdelningen beskattas lindrigare eller inte alls. Så var fallet i Sverige under år 1994 på vissa värdepapper. 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.

I Sverige behandlas skattetillgodohavande som utdelning från utländskt bolag. Ett skattetillgodohavande hänförs till samma beskattningsår som den utdelning på vilken tillgodohavandet är grundat, även om det inte utbetalas förrän ett senare år (3 § 10 mom. 2 och 3 st. SIL). 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 % | | <u>+ 500</u> |
| | | 1.500 |
| Utländsk källskatt 15 % x 1.500 | | - 225 |
| Netto utdelning från utlandet | | 1.275 |
| | Svensk skatt, 30 % x 1.500 | 450 |
| | Avräkning utländsk skatt | <u>- 225</u> |
| | 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 2 S

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 SKM (som även tillhandahåller blanketterna). SKM 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.

Vederlagsfria utbetalningar

5.1.1.5 Utskiftning från utlandet

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 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 reavinstbeskattats hos delägarna (se t.ex. RÅ 1978 1:31). I 24 § 2 mom. 1 st. SIL föreskrivs att begreppet avyttring även inbegriper det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom konkurs, likvidation eller fusion enligt 14 kap. 1 § ABL, 11 kap. 1 § BAL, 15 a kap. 1 § FRL hos det företag som givit ut instrumentet.

Såvitt gäller konkurs i svenska bolag har rätten till till avdrag för förlust tidigare lagts för att undvika en konstlad handel med aktier 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 avyttringen 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, 11 kap. 1 § BAL eller 15 a kap. 1 § FRL anses aktien likaledes avyttrad, varvid 24 § 4 mom. SIL reglerna om realisationsvinst är tillämpliga. Detsamma gäller även ett utländskt bolag om bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande.

Även nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av aktier jämställs med avyttring eftersom aktieägaren definitivt avhänder sig aktierna.

Utbetalning från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden betraktas däremot enligt 3 § 7 mom. 6 st. SIL som utdelning. Detsamma gäller för utbetalningar från en

utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande.

I prop. 1993/94:25 s. 92 uttalas att 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 (jfr prop. 1990/91:54 s. 308).

Överföring av annan egendom än pengar behandlas på samma sätt som kontanta utbetalningar.

Reaförlust

Enligt 24 § 2 mom. 1 st. SIL ska avyttring anses föreligga vid likvidation eller fusion. Enligt 24 § 4 mom. 1 st. SIL får avdrag medges om förlusten är definitiv, dvs när likvidationen är avslutad och den slutgiltiga utbetalningen är fastställd. Förlusten är avdragsgill till 70 procent (3 § 2 mom. 3 st. SIL).

5.1.2 Reavinst

5.1.2.1 Allmänt

Beräkning av reavinst

Varje ägoslag behandlas för sig vid beräkning av reavinst.

Reavinstberäkning vid avyttring av utländska aktier sker enligt aktievinstreglerna i 27 § SIL, på samma sätt som vid avyttring av svenska aktier för vilka betalning erhålls i utländsk valuta. Motsvarande gäller utländska terminer och optioner avseende aktier eller aktieindex (se närmare avsnitt 5.1.2.2).

Alla slags skuldebrev beskattas enligt 29 § SIL om de är utfärdade i svenska kronor. Detta gäller oavsett om de är utfärdade av svenska eller utländska företag. Beskattning sker enligt 30 § SIL om skuldebreven är utställda i utländsk valuta. Detta gäller såväl vanliga obligationer o.d. som konvertibla skuldebrev, vinstandelslån och optionslån i utländsk valuta (se avsnitt 5.1.2.3). Även valutaterminer, valutaindexterminer, valutaoptioner och valutaindexoptioner beskattas

som fordran i utländsk valuta (se 5.1.2.4).

Reavinster beskattas nominellt och är normalt skattepliktiga till 100 procent.

Avdrag för reaförlust är enligt huvudregeln begränsad till 70 procent. Ett viktigt undantag är reaförluster på marknadsnoterade värdepapper som beskattas enligt 27 § SIL. Sådana förluster får dras av fullt ut mot reavinster på motsvarande egendom. Från och med 1998 års taxering får reaförlust på onoterade aktier kvittas fullt ut mot reavinst på andra onoterade aktier, 27 § 5 mom. SIL. Detta gäller även reaförlust på onoterad andel i utländsk juridisk person. 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).

Aktier 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 samlade i 30 § SIL (se avsnitt 5.1.2.5).

Anskaffningskostnad

Om anskaffningskostnaden erlagts i utländsk valuta ska den räknas om till svenska kronor efter kursen vid dagen för köpeavtalet.

Försäljningslikviden

Försäljningslikviden räknas om till svenska kronor efter kursen vid avyttringstillfället. Om ersättningen för den avyttrade egendomen växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen tillämpas växlingskursen vid beräkning av värdet på ersättningen (24 § 1 mom. 5 st. SIL).

Beskattningsår

Skattskyldighet för vinst och avdragsrätt för förlust inträder det beskattningsår egendomen avyttras (24 § 4 mom. 1 st. SIL).

Avyttring

Begreppet *avyttring* finns definierat i 24 § 2 mom. SIL. 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 försäljningsintäkten 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 (24 § 4 mom. 2 st. SIL).

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 då 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 aktier. I RÅ 84 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 RÅ 84 1:1. RR ändrade inte förhandsbeskedet.

Med avyttring jämställs att ett finansiellt instrument definitivt förlorat i värde genom konkurs, likvidation eller fusion hos det bolag som givit ut instrumentet (se avsnitt 3.1.9).

| | |
|--|--|
| Utflyttning från Sverige | En fysisk person som varit bosatt i Sverige är även efter utflyttning från Sverige skattskyldig för reavinst i vissa fall (se avsnitten 5.2.2.2 - 5.2.2.3). |
| Utländska aktier, vanlig reavinstberäkning 27 § SIL | <p>5.1.2.2 Utländska aktier m.m.</p> <p>Reavinstberäkning vid avyttring av utländska aktier, liksom av svenska aktier där betalning erläggs i utländsk valuta, sker helt och hållet enligt aktievinstreglerna i 27 § SIL. Anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden och räknas om till svenska kronor per förvärvsdagen på samma sätt som försäljningsintäkten vid tiden för avyttring. Härigenom kommer valutakursförändringen att bli en del av reavinsten. Någon separat kursvinstberäkning görs inte (RÅ 1987 ref. 14).</p> <p>Anskaffningsvärdet på marknadsnoterade finansiella instrument får bestämmas till 20 procent av försäljningssumman. Detta gäller dock inte optioner och terminer, 27 § 2 mom. 2 st. KL.</p> |
| Marknadsnoterade utländska aktier | Marknadsnoterade utländska aktier behandlas på samma sätt som svenska marknadsnoterade aktier och schablonregeln i 27 § 2 mom. SIL kan användas som alternativ för att bestämma anskaffningsvärdet på egendomen. Motsvarande kvittningsrätt för reaförlust föreligger också mot vinster på utländska marknadsnoterade aktier o.d. i enlighet med 27 § 5 mom. SIL. |
| Kvittning | |
| Terminer, optioner m.m. | Även andra utländska finansiella instrument som ska beskattas enligt aktievinstreglerna i 27 § SIL, t.ex. terminer och optioner avseende aktie eller aktieindex, behandlas på samma sätt som motsvarande svenska instrument. |

30 § 1 mom. SIL 5.1.2.3 Skuldebrev i utländsk valuta

Alla slags skuldebrev utställda i utländsk valuta jämförs med fordringar i utländsk valuta enligt 30 § 1 mom. SIL (se avsnitt 5.1.2.5). Detta gäller såväl vanliga obligationer och premieobligationer som konvertibla skuldebrev, vinstandelslån och optionslån.

Vanlig reavinstberäkning

Reavinst och reaförlust vid avyttring av fordringar i utländsk valuta beräknas med tillämpning av de allmänna reglerna om beräkning av realisationsvinst i 24 § SIL och genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. 1 st. SIL. Anskaffningsvärde och försäljningsintäkt räknas om till svenska kronor. Därmed kommer eventuell valutakursvinst eller valutakursförlust att beaktas i samma reavinstberäkning som marknadsvärdeförändringen.

Marknadsnoterade obligationer o.d. i utländsk valuta

Reavinster och reaförluster på andra marknadsnoterade fordringar än premieobligationer utställda i svenska kronor ska enligt 29 § 2 mom. SIL behandlas som ränta, vilket ger full avdragsrätt för förluster. Detta gäller dock inte marknadsnoterade fordringar utställda i utländsk valuta. Förluster på utländska obligationer o.d. är avdragsgilla till endast 70 procent även om obligationerna är marknadsnoterade. Begränsningen har motiverats med att utländska obligationer anses vara utsatta för betydligt större kursvariationer än fordringar i svenska kronor, vilket kan utnyttjas för skatteplanering.

Konvertibla skuldebrev i utländsk valuta

Konvertibla skuldebrev utställda i svenska kronor omfattas av aktievinstreglerna i 27 § SIL. I de fall de är marknadsnoterade kan eventuell förlust således kvittas fullt ut mot vinster på andra marknadsnoterade värdepapper som omfattas av 27 § SIL. Konvertibla skuldebrev utställda i utländsk valuta omfattas däremot inte av aktievinstreglerna i 27 § SIL utan ska, liksom andra skuldebrev som är utställda i utländsk valuta, beskattas som fordran i utländsk valuta enligt 30 § 1 mom. SIL. Reaförluster är därmed avdragsgilla till endast 70 procent oavsett om konvertiblerna är marknadsnoterade eller inte, 3 § 2 mom. 3 st. SIL.

Konvertering Konvertering av ett konvertibelt skuldebrev till en aktie utlöser inte någon beskattning (24 § 2 mom. 6 st. SIL). När aktien sedermera säljs beskattas vinsten uteslutande enligt aktievinstreglerna. Detta gäller även utländska aktier. Det kan alltså vara av avgörande betydelse om avyttring sker före eller efter konvertering.

Vinstandelsbevis i utländsk valuta Även vinstandelsbevis och konvertibla vinstandelsbevis tillhör de instrument som inte omfattas av aktievinstreglerna i 27 § SIL, om de inte är utställda i svenska kronor. Vinstandelsbevis och konvertibla vinstandelsbevis som är utställda i utländsk valuta ska således beskattas som fordringar i utländsk valuta enligt 30 § 1 mom. SIL.

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 valutareglerna i 30 § 1 mom. SIL och optionsrätten enligt aktievinstreglerna i 27 § 1 mom. SIL. Skuldebrev och optionsrätt beskattas alltid som två separata värdepapper även om optionsrätten inte har avskiljts. Har skuldebrevet förvärvats i förening med optionsrätten ska anskaffningsvärdet fördelas med tillämpning av den s.k. restvärdemetoden i 27 § 3 mom. SIL. Detta gäller såväl köp- som teckningsoptioner. Genom att skuldebrevet beskattas som fordran i utländsk valuta enligt 30 § 1 mom. SIL, begränsas avdraget för reaförluster till 70 procent, 3 § 2 mom. 3 st. SIL.

Derivatinstrument 5.1.2.4 Valutaterminer, valutaindexterminer, valutaoptioner och valutaindexoptioner

Samtliga derivatinstrument, som optioner och terminer, där den underliggande egendomen utgörs av utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta eller är hänförlig till ett index i utländsk valuta beskattas enligt 30 § 1 mom. SIL som fordran i utländsk valuta. Se avsnitt 5.1.2.5.

Vanlig vinstberäkning

Reavinst och reaförlust vid avyttring beräknas med tillämpning av de allmänna reglerna om beräkning av reavinst i 24 § SIL och genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. 1 st. SIL.

Reaförlust

Reavinster är fullt ut skattepliktiga medan reaförluster är avdragsgilla till endast 70 procent, 3 § 2 mom. 3 st. SIL.

Eftersom valutaderivatet således inte beskattas enligt aktievinstreglerna i 27 § 1 mom. SIL kan en förlust på t.ex. utländska aktier inte kvittas mot en vinst på t.ex. en valutatermin till mer än 70 procent.

Allmänt

5.1.2.5 Utländsk valuta

Av 3 § 1 mom. 2 st. och 3 § 2 mom. 2 st. SIL framgår att valutakursvinster och valutakursförluster ska behandlas i reavinstsystemet. Den närmare regleringen återfinns i 30 § SIL.

30 § 1 mom. SIL

Realisationsvinst vid avyttring av utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta beräknas med tillämpning av 24 § och den genomsnittsmetod som anges i 27 § 2 mom. första stycket. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av ett finansiellt instrument vars underliggande egendom är utländsk valuta eller en fordran i utländsk valuta eller är hänförlig till ett index beroende av sådan valuta. Vid avyttringen tillämpas även bestämmelserna i 2 mom. femte stycket sista meningen.

30 § 2 mom. SIL

Vid betalning av en skuld i utländsk valuta beräknas vinst respektive förlust på grund av valutakursförändring för långivare och låntagare på följande sätt.

Långivaren skall som intäkt ta upp värdet av det återbetalade beloppet vid återbetalningen

och medges avdrag för beloppets värde vid utlåningstillfället. Låntagaren skall som intäkt ta upp värdet av det återbetalade beloppet vid utlåningstillfället och medges avdrag för beloppets värde vid återbetalningen. Värdet av det återbetalade beloppet vid utlåningstillfället beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 27 § 2 mom. första stycket. Med anskaffningsvärde avses därvid avdraget för långivaren och intäkten för låntagaren.

Skattskyldighet för kursvinst respektive avdragsrätt för kursförlust på en fordran eller skuld i utländsk valuta inträder för det beskattningsår då återbetalning sker.

Med betalning av skuld jämställs att skulden mot vederlag övertas av annan låntagare.

Kursvinst eller kursförlust beräknas inte för tid mellan avyttring och växling till svenska kronor i fall som avses i 24 § 1 mom. sista stycket. Kursvinst eller kursförlust på utländsk valuta som är avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under tillfällig vistelse i utlandet är inte skattepliktig respektive avdragsgill.

Vad beskattas?

Regleringen omfattar inte bara långfristiga privata fordringar, som banksparande, reverser, bank- och hypotekslån utan även mer rörliga placeringar, som tillgodohavanden på kontokort, checkräkningar och resevaluta m.m. För resevaluta o.d. finns dock vissa undantag, se nedan.

Vidare tillämpas reglerna då kontanter används för betalning eller växling till annan valuta eller mellan skilda utländska valutor. Även EG-valutan euro omfattas. RSV har hos Finansdepartementet begärt att kursvinster och kursförluster på kontobehållningar i euro undantas från beskattning. Det kan förväntas att ett stort antal eurokonton kommer att öppnas och RSV anser att det vore önskvärt att en sådan lagstiftning införs så snart det kan ske för enkelheten och förutsebarhetens skull.

Vinst Valutakursvinster på fordringar och skulder i utländsk valuta beskattas som reavinst (3 § 1 mom. 2 st. SIL). Hela den nominella vinsten är skattepliktig oavsett innehavstid.

Förlust Valutakursförluster på fordringar och skulder i utländsk valuta är, i enlighet med huvudregeln när det gäller reaförluster, avdragsgilla till endast 70 procent (3 § 2 mom. 3 st. SIL). Detta gäller såväl marknadsnoterade som icke marknadsnoterade fordringar.

Någon annan begränsning i avdragsrätten för kursförluster föreligger däremot inte utan dessa kan dras av från alla slag av intäkter i inkomstslaget kapital.

"Avyttring" Skattskyldigheten inträder vid avyttring av utländsk valuta. När valutan är anknuten till en fordran är det avyttringen av denna tillgång som utlöser beskattningen (30 § 1 mom. SIL). Detta sker t.ex. då en fordran mot vederlag överlåts på någon annan fordringsägare (borgenärsbyte). 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 reavinst.

Beträffande förluster på grund av att gäldenären inte betalat vad han är skyldig gäller att så länge betalning inte skett, har inte heller någon avyttring till den delen av fordran skett och avdrag för reaförlust kan därför inte medges. Av 24 § 2 mom. 1 st. SIL framgår dock att avyttring anses föreligga i vissa fall då bolag gått i konkurs eller likviderats.

Även inlösen av en fordran, dvs. då gäldenären återbetalar sin skuld, hänförs till avyttring för fordringsägarens del. Så har i praxis amortering av en skuld ansetts som delavyttring av en fordran sedd ur borgenärens synvinkel (R 77 1:20). Detta gäller även sådana fordringar som inte omsätts eller är avsedda för marknadsmässig omsättning.

En återbetalning av lån innebär inte att gäldenären avyttrat en tillgång i skatterättslig mening. En skuld

i utländsk valuta ger dock samma typ av kursvinster och kursförluster som en placering i utländsk valuta. Beskattning av kursvinster på skuldsidan har därför införts för att den skattemässiga behandlingen ska överensstämma med den som gäller motsvarande poster avseende fordringar. Om en privatperson lånar utländsk valuta av en annan privatperson ska långivarens skatteplikt för en kursvinst i princip motsvaras av ett avdrag för en kursförlust hos låntagaren och vice versa.

"Betaling"

Beskattningseffekten för gäldenären har knutits till betalningstillfället (30 § 2 mom. SIL).

Med betaling av en skuld jämföras att skulden mot vederlag övertas av annan låntagare (gäldenärsbyte). Detta utlöser beskattning hos den ursprungliga låntagaren men inte hos långivaren.

Betalning av en skuld omfattar såväl att gäldenären återbetalar sin skuld helt eller delvis genom amortering av fordringsförhållandet. Beskattning inträder även om betalningen sker i samma valuta som fordringen avser. Byte har då skett från en fordran på den ursprungliga gäldenären till utländsk valuta. Om betaling sker med t.ex. en check, får denna ses som en fordran på en bank e.d. Byte har då skett från en fordran till en annan.

Vinstberäkningsreglerna för fordringar i utländsk valuta är för borgenärens del till synes dubbelreglerade i de båda momenten i 30 § SIL. Lagtekniskt (se prop. 1990/91:54 s. 316) är det meningen att beräkningen av en valutaförändring för gäldenärens del ska korrespondera med en motsvarande beräkning för borgenären enligt 2 mom. Detta innebär att 1 mom. förbehålls överlåtelser av fordringsrätter på borgenärssidan.

Ej kvittning

Varje transaktion ska behandlas för sig. Vid amortering ska således varje betaling redovisas för sig. Valutakursvinster och valutakursförluster får inte kvittas mot varandra inte ens om det rör sig om samma utländska valuta. Någon nettovinstberäkning får inte ske utan varje enskild förlust är avdragsgill till endast 70 procent, 3 § 2 mom. 3 st. SIL.

Dock korglån

Från nämnda huvudregel finns ett undantag för det fall en fordran eller ett lån avser flera valutor, s.k. korglån. I sådant fall behandlas korglånet, eller motsvarande fordran, som en skuld respektive tillgång. Detta innebär att det ska göras en gemensam vinstberäkning för valutorna i "korgen".

Trettiodagarsregeln

Om ersättningen för den avyttrade egendomen växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen tillämpas den vid växlingen använda kursen vid beräkning av värdet på egendomen (24 § 1 mom. 5 st. SIL). Regeln är tillkommen av praktiska skäl för att undvika två reavinstberäkningar, en för försäljningen av egendomen och en när växlingen sker till svenska kronor. Regeln innebär att reavinsten eller reaförlusten på valutan kommer att beskattas tillsammans med vinsten respektive förlusten på den avyttrade egendomen utan avdragsbegränsning till 70 procent. I den ovan nämnda skrivelsen föreslår RSV vidare att transaktioner i euro undantas från trettiodagarsregeln.

Om endast en del av försäljningsintäkten växlas till svenska kronor inom 30 dagar kan den faktiska växelkursen endast tillämpas på denna del. På resterande del används avyttringsdagens kurs och vid en växling senare än 30 dagar ska en separat beräkning ske efter valutakursförhållandena mellan avyttringen och växlingstillfället.

Det finns inte någon motsvarande 30-dagarsregel beträffande anskaffningskostnader.

Faktisk växelkurs

Om växling skett i samband med en transaktion i utländsk valuta 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. Därvid bör om möjligt en genomsnittskurs mellan den dagens köp- och säljkurs enligt officiell kurslista tillämpas. Om endast en kurs finns noterad så används denna. Saknas noterad kurs för transaktionsdagen används den senast noterade kursen.

Resevaluta o.d. Kursvinst eller kursförlust på utländsk valuta som är avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under tillfällig vistelse i utlandet är inte skattepliktig respektive avdragsgill (30 § 2 mom. 5 st. SIL). 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.

Bestämmelsen gäller valutakursvinster och valutakursförluster på såväl tillgångar som skulder i utländsk valuta (30 § 1 mom. sista meningen SIL).

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 emellertid bara för normala personliga levnadskostnader och tillämpas inte vid t. ex. inköp i utlandet av mer värdefulla kapitaltillgångar.

Benefikt fång

I de fall en fordran eller en skuld i utländsk valuta har förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som inte är jämförligt med köp eller byte, får förvärvaren vid beräkning av reavinst enligt 24 § 1 mom. 3 st. SIL överta arvlåtarens/givarens anskaffningsvärde, i förekommande fall beräknat enligt genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. SIL.

- Kursvinster och kursförluster på fordringar i utländsk valuta

Detta avsnitt behandlar särskilt beskattningen av valutakursförändringar på borgenärssidan.

Överlåtelse Amortering Inlösen

En fordran anses avyttrad dels då den mot vederlag överläts på någon annan fordringsägare (borgenärsbyte), dels då inlösen eller amortering (delavyttring) sker.

Vanlig reavinstberäkning

I enlighet med den allmänna princip som gäller vid beskattningen ska anskaffningsvärde och försäljningsintäkt räknas om till svenska kronor. Därmed kommer den valutakursvinst eller valutakursförlust som kan ha uppkommit vid innehavet att beaktas i samma reavinstberäkning som marknadsvärdeförändringen. Någon separat kursvinstberäkning ska således inte göras, eftersom valutakursförändringen blir en del av reavinsten eller reaförlusten.

Beräkning av reavinst vid avyttring av utländsk valuta och vid överlåtelse av fordran i utländsk valuta ska ske med tillämpning av de allmänna reglerna om beräkning av reavinst i 24 § SIL och den genomsnittsmetod som anges i 27 § 2 mom. 1 st. SIL.

Endast valuta- kursförändring

Vid återbetalning av en skuld i utländsk valuta (amortering/inlösen av fordran) är det endast eventuell valutakursförändring som ska bli föremål för beskattning. Borgenären (långgivaren) ska vid kursvinstberäkningen som intäktspost ta upp värdet av det återbetalade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid återbetalningstillfället. Som avdragspost upptages värdet av det utlånade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid utlåningstillfället.

Har fordringen uppkommit genom utlåning vid flera tillfällen får värdet av det utlånade beloppet (= avdragsposten) beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 27 § 2 mom. 1 st. SIL. Återbetalas endast en del av fordringen får den på den utlånade summan belöpande andelen av återbetalat belopp proportioneras fram.

Vad gäller t.ex. ett insättningskonto i utländsk valuta i bank ska varje insättning på kontot behandlas som ett förvärv för insättaren (borgenären) och varje uttag anses utgöra en avyttring för honom. Skulle borgenären låta ränta som är tillgänglig för lyftning stå kvar på kontot anses även detta utgöra en insättning.

Omsättning

Omsättning av ett lån i utländsk valuta utlöser normalt inte någon kursvinstbeskattning, dvs. om lånetiden förlängs med i övrigt oförändrade villkor.

Skattskyldighet för kursvinst respektive avdragsrätt för kursförlust inträder vid amortering och inlösen av fordran för det beskattningsår då återbetalningen sker (30 § 2 mom. 3 st. SIL) och vid överlåtelse av fordran det år då avyttringen skett (24 § 4 mom. SIL).

- Kursvinster och kursförluster på skulder i utländsk valuta

Detta avsnitt behandlar beskattningen av valutakursförändringar på gäldenärssidan.

Kursvinst på en skuld i utländsk valuta uppkommer då värdet av det ursprungligen lånade beloppet är högre än det belopp låntagaren betalar tillbaka när

lånet löses.

Endast valuta- kursförändring

Vid återbetalning av skuld (inlösen/amortering) är det enbart vinst/förlust på grund av valutakursförändring som blir föremål för beskattning. Se nedan vid kantrubriken "Kapitalrabatt o.d.". Andra värdeförändringar på skulder ska inte beskattas och är inte heller avdragsgilla.

Gäldenärsbyte

Med betalning av skuld jämställs att skulden mot vederlag övertas av annan låntagare. Sådant gäldenärsbyte utlöser beskattning hos den ursprungliga låntagaren, men inte hos långivaren (30 § 2 mom. 4 st. SIL).

Beräkning av vinst/förlust

Gäldenärens (låntagarens) kursvinstberäkning är i princip en spegelbild av motsvarande beräkning för borgenären. Gäldenären ska som intäktspost 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.

Genomsnittsmetoden

Värdet av det återbetalade beloppet vid utlåningstillfället får i förekommande fall beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. 1 st. SIL, dvs. för gäldenärens del vid beräkning av intäktsposten. Detta gäller i de fall då gäldenären lånat upp det återbetalade beloppet vid flera tillfällen och till olika kurser.

Beskattningsår

Skattskyldigheten inträder vid återbetalning av hela eller delar av lånet.

Kapitalrabatt o.d.

I undantagsfall kan gäldenärens vinst på ett lån i utländsk valuta bero på andra faktorer än ändrade valutakurser. Borgenären (långivaren) kan t.ex. erbjuda en viss kapitalrabatt i fall gäldenären går med på att återbetala lånet i förtid. Sådant värdeförändring ska inte reavinstbeskattas.

Exempel

| | | |
|-----------|---|--------------------------------|
| Lån år 1: | 100.000 USD till kurs 7 SEK = | 700.000 SEK |
| Lån år 2: | <u>100.000 USD till kurs</u> 5 SEK = | <u>+ 500.000</u> <u>SEK</u> |
| | 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)

Återbetalning 950.000 - 10.000 = 940.000 SEK

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 (3 § 4 mom. SIL) och är således i princip avdragsgill. Detta gäller även skuld i utländsk valuta.

Övergången 1990/1991

Reglerna om beskattning av valutakursvinster och valutakursförluster i 30 § SIL trädde i kraft den 1 januari 1991 och tillämpades första gången vid 1992 års taxering.

Beskattningstid- punkt

Beskattningstidpunkten inträder för det beskattningsår då egendomen avyttras (24 § 4 mom. 1 st. SIL).

5.1.2.6 Andel i värdepappersfond

Försäljning av andel i en värdepappersfond reavinstbeskattas enligt aktievinstreglerna, 27 § 1 mom. SIL, och en reaförlust är avdragsgill till 70 procent, 27 § 5 mom. 2 st. SIL. Om fonden uteslutande placerat sin förmögenhet i räntebärande papper i svenska kronor (s.k. äkta räntefond) och andelarna är marknadsnoterade behandlas vinst respektive förlust som ränta, 27 § 6 mom. SIL.

Genomsnittsmetoden får användas vid beräkning av anskaffningsvärdet.

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.

Utlottade vinster **5.1.2.7 Utländskt lotteri och utländska premieobligationer**

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 (3 § 1 mom. SIL och 19 § KL).

Avdrag medges inte för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri (3 § 2 mom. 5 st. SIL). Avdrag kan däremot i vanlig ordning medges för andra omkostnader.

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 35 § 1 mom. KL som övrig tillfällig förvärvsverksamhet. Då verksamheten endast bedrivits för egen räkning kunde rörelse inte anses föreligga trots att omfattningen varit betydande. Insatser ansågs inte avdragsgilla men däremot i princip kostnader för resor, ökade levnadskostnader och inträdesavgifter.

Detta torde innebära att sådant spel i dagsläget normalt är inkomst av kapital och inte inkomst av näringsverksamhet.

Reavinst, utländska premieobligationer

Reavinster och reaförluster vid avyttring av premieobligationer utställda i utländsk valuta beskattas i inkomstslaget kapital, som fordringar i utländsk valuta enligt 30 § 1 mom. SIL. Reavinster är fullt ut skattepliktiga oavsett innehavstid, medan reaförluster är avdragsgilla till endast 70 procent, 3 § 3 mom. 3 st. SIL.

5.1.2.8 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.

5.1.2.9 Övrig lös egendom

I 31 § SIL regleras avyttring av annan egendom än sådan som avses i 25-30 §§ SIL. 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 reavinstreglerna för fast egendom, t. ex. gruvrätter, copyrights och royalties.

Privatpersoners placeringar i rena investeringsobjekt som ädelmetaller och diamanter beskattas också enligt 31 § SIL. 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 investerare

räkning.

Beskattning av rena kapitalplaceringar sker fullt ut oavsett innehavstid och reavinstberäkningen 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 följer huvudregeln och är således avdragsgill till 70 procent.

Bosättning del av år

5.1.3 Beskattningsort

Person som varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket under någon del av året före taxeringsåret ska taxeras i hemortskommunen (56 § KL och 14 § 1 mom. SIL). Vad som förstås med hemortskommun framgår av 2 § 1 mom. SIL jämförd med 66 § KL. Fysisk person som flyttar ut ur eller in i landet under ett beskattningsår anses under alla förhållanden ha hemortskommun i den kommun där han först varit bosatt under beskattningsåret. Det bör observeras att detta inte påverkar bedömningen av skattskyldigheten, som alltså när som helst under beskattningsåret kan övergå från att vara obegränsad till begränsad eller vice versa.

Väsentlig an- knytning

Hemortskommun för personer som på grund av väsentlig anknytning ska anses bosatta i Sverige är den kommun till vilken anknytningen varit starkast under beskattningsåret (66 § 3 st. KL). Detta innebär att för den som efter utflyttning fortfarande anses bosatt här blir hemortskommunen den kommun i vilken han före utflyttningen var bosatt, medan vid "återbosättning" hemortskommun ska vara den kommun där anknytningsmomenten är starkast. Prövning ska i princip ske varje beskattningsår för sig.

5.2 Begränsad skattskyldighet

5.2.1.1 Ränta

Begränsad 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 intäkt av näringsverksamhet hänförs t.ex. ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och ränta på kundfordringar.

Kupongskatt

5.2.1.2 Utdelning

Begränsad skattskyldig person är skattskyldig enligt 4 § KupL för utdelning från svenska aktiebolag och svenska värdepappersfonder. Kupongskatten ersätter i dessa fall såväl inkomst- som förmögenhetsskatt, se avsnitt 5.3. Är utdelningen hänförlig till näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet, t.ex. utdelning på aktier som utgör omsättningstillgångar, tillämpas i stället bestämmelserna i KL och SIL.

Utskiftning Nedsättning Likvidation Fusion

Utskiftade belopp från svenska aktiebolag beskattas, med ett undantag, i reavinstsystemet, se närmare 5.1.1.4. 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 dels vid utbetalning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation, dels vid utbetalning av fusionsvederlag vid fusioner mellan fristående aktiebolag, se vidare avsnitt 5.3.3.1.

| | |
|--|--|
| Reavinstbeskattning | En utskiftning i sig utlöser inte någon reavinstbeskattning hos aktieägarna. Upphör emellertid bolaget att existera till följd av likvidation eller fusion ska aktierna anses avyttrade vid den tidpunkt då bolaget upplöses (24 § 2 mom. 1 st. SIL). Förutsättningen för reavinstbeskattning av begränsat skattskyldig är dock att den s.k. 10-årsregeln är tillämplig, se 5.2.2.2. |
| Andel i svensk ekonomisk förening | Utdelning på andel i svensk ekonomisk förening är enligt 6 § 1 mom. a) SIL skattepliktig till statlig inkomstskatt oavsett var den utdelningsberättigade är bosatt. |
| Diplomater | Utländska diplomater och deras anhöriga samt beskickningstjänstemän m.fl., som avses i 18 § 1 mom. SIL, är dock befriade från skattskyldighet för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. |
| Ränteutgifter | 5.2.1.3 Avdrag |
| Omkostnad | Den generella avdragsrätten för ränteutgifter i inkomstlagen kapital gäller endast för obegränsat skattskyldig (se avsnitt 5.1.1.1). Begränsat skattskyldig medges avdrag för skuldränta om ränteutgiften utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande. Räntor på lån för privat konsumtion är således inte avdragsgilla för den som är begränsat skattskyldig (3 § 2 mom. 1 st. SIL). |
| Omkostnadsavdrag | Den allmänna regeln om avdrag för omkostnader vid beräkning av inkomst av särskild förvärvskälla i 20 § KL (vartill 2 § 1 mom. SIL hänvisar) får, såvitt avser begränsat skattskyldig, anses innebära att avdrag för omkostnader kan medges endast om den intäkt till vilken omkostnaden hänför sig ska beskattas i Sverige. |

In- och utflyttning För beskattningsår då 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 omkostnad för intäkternas förvärvande.

Avdrag för räntor på lån för privat konsumtion kan således medges endast för sådana räntor som erlagts under den tid den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Avdrag för utgiftsräntor som utgör omkostnad i viss förvärvskälla torde däremot kunna medges oberoende av när under beskattningsåret som betalning erlagts under förutsättning att intäkten 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 22 § SIL. Avdrag medges inte för kostnad som är hänförlig till intäkt som på grund av skatteavtal ska undantas från beskattning i Sverige (exemptavtal).

Förvaltningskostnader

Avdrag för förvaltningskostnader 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 SIL. 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 men får inte sparas för avräkning under senare beskattningsår.

5.2.2 Reavinst

5.2.2.1 Allmänt

Skattskyldighet

Fysisk person som inte är bosatt i Sverige är skattskyldig för reavinst, dels vid avyttring av fastighet och bostadsrätt här i riket (se kapitel 4), dels vid avyttring av aktier och vissa andra finansiella instrument i svenska företag, den s.k. 10-årsregeln, se avsnitt 5.2.2.2.

Beträffande reavinstbeskattning vid utskiftning från svenska aktiebolag, se avsnitt 5.2.1.2.

Begränsad avdragsrätt

Begränsat skattskyldig äger inte rätt till avdrag för reaförlust såvida inte skattskyldighet i Sverige hade förelegat för motsvarande reavinst (3 § 2 mom. 1 st. SIL).

5.2.2.2 Beskattning efter utflyttning - 10-årsregeln

Svenska finansiella instrument

Den som efter en utflyttning är begränsat skattskyldig, och som tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistats här, är inom en tioårsperiod från den faktiska utflyttningen skattskyldig här enligt 6 § 1 mom. a) SIL för reavinst vid avyttring av aktier i svenska företag. En motsvarande regel finns i 53 § 1 mom. a) KL för de fall reavinsten ska beskattas i inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst.

Stadgandet omfattar följande finansiella instrument:

- aktier i svenska aktiebolag,
- andelar i svenska handelsbolag,

- andelar i svenska ekonomiska föreningar, dock inte aktier eller andelar i s.k. äkta bostadsföretag,

- av svenska aktiebolag utgivna konvertibla skuldebrev,
- av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev (optionsrätten kan sedermera ha blivit avskild från skuldebrevet),
- av svenska aktiebolag utgivna konvertibla vinstandelsbevis,
- optioner och terminer som avser något av nämnda finansiella instrument.

Optioner och terminer avseende aktieindex omfattas inte eftersom det underliggande finansiella instrumentet ska vara aktie eller andel i svenskt aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening. Undantag har gjorts för aktier och andelar i sådana bostadsaktiebolag och bostadsföreningar som är att anse som s.k. äkta bostadsföretag (2 § 7 mom. SIL). Begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för vinst vid avyttring av aktier eller andelar i äkta bostadsföretag, oavsett om han varit bosatt här i riket inom en tioårsperiod eller inte.

Fåmansföretag

Tjänst

10-årsregeln tar även sikte på:

- inkomster från handelsbolags avyttringar av aktier och andra finansiella instrument i svenska företag. Handelsbolag är inte skattesubjekt vid inkomstbeskattningen utan deras inkomster beskattas hos delägarna. Realisationsvinst vid avyttring av aktier och andra finansiella instrument hänförs därvid till inkomstslaget näringsverksamhet (22 § anv. p. 1 KL),

- inkomst vid avyttring av aktier, andelar och andra finansiella instrument utgivna av svenska fåmansföretag som enligt 3 § 12 mom. 3 st. SIL ska tas upp som inkomst av tjänst. Som grundregel gäller att om det uppkommer reavinst vid avyttring av aktier m.m. i ett fåmansföretag ska hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning (dock maximalt 100 basbelopp) tas upp som intäkt av tjänst (undantag finns, se 3 § 12 mom. SIL). Resterande del av vinsten beskattas i inkomstslaget kapital, varvid 10-årsregeln i 6 § 1 mom. a) SIL blir tillämplig.

Tiden för skattskyldighet

Skattskyldig är fysisk person som 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. 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. Även medborgarskapet saknar relevans för bedömningen (jfr dock nedan vad som sägs om tillämpning av skatteavtal).

Stadgandet gäller oavsett om värdepapperen förvärvats före eller efter utflyttningen.

Intern 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 aktier o.d. ska beskattas endast i den stat där överlåtaren enligt avtalet har 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

Byte av aktier mot nyemitterade aktier

Om en här i riket hemmahörande person avyttrar aktier till ett svenskt aktiebolag eller till ett motsvarande utländskt bolag och som vederlag erhåller nyemitterade aktier i det förvärvande bolaget samt pengar till ett värde av högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde, ska endast den del av vederlaget som utgörs av pengar reavinstbeskattas (27 § 4 mom. SIL). De nyförvärvade aktierna övertar de bortbytta aktiernas anskaffningsvärde och beskattning inträder först när de tillbytta aktierna säljs. Värdestegringen på såväl de bortbytta som de tillbytta aktierna reavinstbeskattas först när de senare avyttras.

Uppskovsregeln gäller endast aktier och inte andra finansiella instrument och den är tvingande.

Utländskt bolag

Regeln gäller således även vid avyttring till ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag. Härmed avses ett utländskt bolag enligt definitionen i 16 § 2 mom. SIL. Dessutom ska bolagskonstruktionen och delägarskapet i övrigt likna ett svenskt aktiebolag.

Motsvarande svenskt aktiebolag

I RÅ 1992 ref. 53 prövades om ett s.k. SICAV-bolag i Luxemburg motsvarade ett svenskt aktiebolag i detta hänseende. Det befanns att ett SICAV-bolag hade ett variabelt aktiekapital och utgav aktier med olika klasser beroende på investeringsinriktningen. Den kurs som aktien förvärvades för motsvarade det vid förvärvstillfället gällande substansvärdet.

Någon handel med aktier i ett SICAV-bolag förekommer i allmänhet inte. Köparen förvärvar aktier av SICAV-bolaget och den som önskar kan få sina aktier inlösta av bolaget till gällande substansvärde. Vidare kan aktier i en klass utbytas mot aktier i en annan klass. Det till en aktieklass hänförliga aktiekapitalet kan alltså öka eller minska utan särskilt beslut om emission eller inlösen av bolagsstämma eller styrelse.

RR fann inledningsvis att utredningen i ärendet inte gav ett entydigt svar på frågan om ett SICAV-bolag kunde betraktas som ett utländskt bolag eller inte. Oavsett detta slog RR fast att ett SICAV-bolag inte kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag med hänsyn till de väsentliga civilrättsliga skillnader som föreligger mellan bolagsformerna. RR framhöll att ABL inte medger ett variabelt aktiekapital, emittering eller inlösen av bolagsaktier på det sätt som gäller för ett SICAV-bolag.

Utflyttning

Uppskov med beskattningen medges inte en person som är utflyttad från Sverige, även om han på grund av bestämmelserna om väsentlig anknytning fortfarande ska anses som obegränsat skattskyldig i Sverige (27 § 4 mom. 2 st. SIL).

Sexmånaders- /ettårsregeln

Den som vistas utomlands och omfattas av sexmånaders- eller ettårsregeln anses inte utflyttad utan är obegränsat skattskyldig här och kan medges uppskov.

Fysisk person som flyttar från Sverige är, enligt 6 § 1 mom. a) SIL, inom en tioårsperiod från avflyttningen i princip fortfarande skattskyldig i Sverige för reavinst vid avyttring av bl.a. aktier i svenska aktiebolag (se avsnitt 5.2.2.2). Detta innebär i uppskovsfallen att om utbyte skett till svenska aktier kan reavinsten på såväl de bortbytta som de tillbytta aktierna beskattas här även efter en utflyttning, under förutsättning att de tillbytta aktierna avyttras inom tio år därefter.

Utländska aktier

Avskattning vid utflyttning

Uppskovsregeln gäller emellertid inte för utländska aktier. En person som bytt till sig utländska aktier och vid taxeringen medgetts uppskov med beskattningen av reavinst skulle om han avflyttade från Sverige utan att dessförinnan ha avyttrat de utländska aktierna helt undgå beskattning i Sverige. I dessa fall ska avskattning ske vid utflyttningen, dvs. reavinsten på de bortbytta aktierna ska tas upp till beskattning för det beskattningsår då utflyttning sker (27 § 4 mom. 4 st. SIL). Eventuell orealiserad vinst på tillbytta utländska aktier beskattas däremot inte.

Fåmansföretag

Uppskov beträffande fåmansföretag kräver SKM:s medgivande (27 § 4 mom. 3 st. SIL). Reglerna i OL om internationellt aktiebyte kompletterar reglerna i 27 § 4 mom. SIL (se avsnitt 3.1.5.4).

Stockholm (GD)

5.2.3 Beskattningsort

Person som saknar hemortskommun i Sverige taxeras för inkomst som inte omfattas av reglerna i SINK i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål (GD) till kommunal inkomstskatt enligt 56 § KL och till statlig inkomstskatt enligt 14 § 1 mom. SIL. Vid in- eller utflyttning under beskattningsåret gäller vad som ovan sagts beträffande obegränsat skattskyldig. Den kommunala skattesatsen i GD är 25 procent och ska enligt 71 § KL användas till utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra menigheter emellan.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[Till 5.3 - 5.4.2 >>](#)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 5.1 - 5.2.3](#)

KupL/KupK

5.3 Kupongskatt

Bestämmelserna om kupongskatt finns i KupL och KupK.

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 utredning är tillsatt (dir. 1996:76) för att redovisa förslag till förbättringar på området.

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 bruttoutdelningen. I de flesta skatteavtal med andra länder har Sverige emellertid reducerat sitt skatteanspråk eller helt avtått från rätten att beskatta utdelningsinkomst, se avsnitt 5.3.5.

Ärenden om kupongskatt handläggs av Skattemyndigheten i Gävle, Särskilda skattekontoret

(SSK) i Ludvika. Besöksadress: Storgatan 10 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

Avstämningsförbehåll

Begreppet avstämningsbolag definieras i 3 kap. 8 § ABL, 3 kap. 8 § FRL och 3 kap. 8 § BAL. 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 aktiebrev 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.

Auktorisation

Den nya regleringen innebär huvudsakligen att VPC:s tidigare monopol på kontoföringen av finansiella instrument avskaffats. I stället ska svenska och ekonomiska föreningar samt utländska företag med filial i Sverige kunna få auktorisation som centrala värdepappersförvarare med behörighet att med civilrättsliga verkningar registrera finansiella instrument i s.k. avstämningsregister. Auktorisation att vara centrala värdepappersförvarare lämnas av FI. Det ankommer vidare på inspektionen att utöva tillsyn över värdepappersförvararnas verksamhet. De krav som ställs på verksamheten ska i huvudsak vara desamma som för börser och clearingorganisationer. I den nya ordningen får emittenten av ett finansiellt instrument bestämma med vilken central värdepappersförvarare han vill sluta avtal om kontoföring av instrumenten. Centrala värdepappersförvarare har dock, till skillnad mot vad som tidigare gällde för VPC, inte någon principiell skyldighet att sluta avtal om kontoföring.

Kontoföringslagen har varit i kraft endast under en kort tid och än så länge är det endast VPC som har rätt 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).

I den tidigare gällande ordningen var det FI som gav tillstånd till registrering som förvaltare. Enligt den nya kontoföringslagen är det i stället den centrala värdepappersförvararen som kan lämna medgivande till registrering som förvaltare. Sådant medgivande kan lämnas till sådana 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).

Utländsk förvaltare

Är aktierna föremål för handel vid utländsk fondbörs, kan, efter särskilt tillstånd, i stället för aktieägare som är bosatt utomlands, den som fått i uppdrag att i utlandet förvalta hans aktier, införas i aktieboken.

5.3.1.3 Kupongbolag

Med kupongbolag avses sådana bolag som fortfarande tillämpar ett system med aktieutdelning mot företeende av utdelningskuponger, t.ex. icke börsnoterade familjeföretag.

Kupongbolag är enligt KupL "annat aktiebolag än avstämningsbolag".

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 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 tillhört 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 varit bosatt utomlands, behandlas i beskattningshänseende som bosatt här i riket (17 § SIL) och är därmed inte skattskyldig till kupongskatt. Detsamma gäller sådan persons make samt barn under 18 år, om de har varit svenska medborgare och har bott hos honom.

Utländska diplomater Person som tillhört främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som inte har varit svensk medborgare och inte heller bosatt här när han kom att tillhöra beskickningen, konsulatet eller dess betjäning, anses i beskattningshänseende inte ha varit bosatt i Sverige (18 § 1 mom. SIL). Sådan person har emellertid uttryckligen undantagits från skatteplikt till kupongskatt (4 § sista stycket KupL). Detsamma gäller sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare, om de har bott hos honom och inte har varit 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 sitt frånfalle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket.

I syfte att förhindra svensk dubbelbeskattning av utdelning från utländskt dödsbo stadgas i 7 § 9 mom. SIL att i Sverige bosatt delägare i utländskt dödsbo är skattebefriad för utdelad inkomst för vilken dödsboet är skyldigt att betala inkomstskatt här. Kupongskatt räknas i detta fall inte som inkomstskatt. Se avsnitt 5.1.1.3.

Näringsverksamhet Skattskyldighet till kupongskatt föreligger inte för sådan utdelning som är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. 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 här i riket och som belöper på delägare eller medlem som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (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 bosatt utomlands.

Utländsk juridisk person Utländsk juridisk person är inte skattskyldig till kupongskatt för den del av utdelningen som enligt 53 § anv. p. 10 st. 2 KL 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 utdelningstillfället och bör därför innehållas fram till dess delägare taxerats för utdelningen. Därefter får den utländska juridiska personen begära restitution. Begreppet utländsk juridisk person definieras i 16 § 2 mom. SIL. Se vidare avsnitt 3.1.4.

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 rådskonventionen 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om en gemensam ordning för beskattning av moder- och dotterbolag i olika medlemsstater.

5.3.2.3 Skattskyldighet för i Sverige bosatta

Bulvaner

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 statlig inkomstskatt (4 § 3 st. KupL).

Den dubbelbeskattning som därigenom inträffar är avsiktlig och har till syfte att hindra ett kringgående av beskattningsbestämmelserna.

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 och BAL.

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 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.

Beträffande vad som är att betrakta som utdelning, se vidare HL 99, avsnitt 6.3.2.1 och 6.3.2.2.

Inkomstskatterättsligt behandlas utbetalningar till aktieägare, med undantag för nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reserv- eller överkursfonden, i reavinstsystemet. Detta har emellertid inte medfört någon förändring av innehållet i 2 § 2 st. KupL.

Nedsättning Likvidation

Med utdelning ska således enligt KupL jämsställas följande utbetalningar till aktieägarna:

Fusion

- utbetalning från aktiebolag enligt 12 kap. 1 § ABL, bankaktiebolag enligt 9 kap. 1 § BAL och försäkringsbolag enligt 12 kap. 1 § FRL vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation,

- utbetalning av fusionsvederlag vid fusioner mellan fristående aktiebolag enligt 14 kap. 1 § ABL, bankaktiebolag enligt 11 kap. 1 § BAL eller försäkringsaktiebolag enligt 15 a kap. 1 § FRL, dvs. utbetalning enligt 14 kap. 20 § ABL, 11 kap. 16 § BAL eller 15 a kap. 16 § FRL.

Fusioner mellan moderbolag och helägt dotterbolag enligt 14 kap. 22 § ABL, 11 kap. 9 § BAL respektive 15 kap. 8 § FRL omfattas inte av ovan nämnda bestämmelser utan sådana fusioner kan ske utan skattemässiga konsekvenser för aktieägarna.

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 eller fusion enligt 14 kap. 1 § ABL under förutsättning att bolagets upplösning skett inom ett 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. Som ovan nämnts i avsnitt 5.1.1.5 har BAL upphört att gälla men ett beslut om likvidation som fattas före den 1 januari 1999 ska handläggas enligt äldre regler.

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 kupongskatteplikt

Enligt 3 § 7 a mom. SIL (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 utvidgats genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1999.

Skattefrihet för mottagen utdelning gäller i de fall ett moderbolag till sina aktieägare delar ut samtliga akter i ett dotterbolag som är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag. Härigenom möjliggörs för ett bolag att utan skattekonsekvenser för aktieägarna omstrukturera verksamheten genom att dela upp den i mindre enheter, s.k. fission. För skattefrihet krävs bl.a. att det utdelande moderföretaget ska vara ett svenskt aktiebolag vars aktier är marknadsnoterade och att dotterföretagets verksamhet till huvudsaklig del består av rörelse, (se dock 9.8.1).

Skattefrihet för mottagen utdelning föreligger för såväl fysiska som juridiska personer och även i de fall där investmentföretag eller värdepappersfonder är mottagare av utdelningen.

Mottagaren av utdelningen behöver inte vara den som är ägare till själva aktierna i det utdelande moderbolaget. Den utdelningsberättigade kan antingen ha förvärvat enbart rätten till utdelning eller ha överlåtit aktierna i det utdelande bolaget men behållit rätten till utdelning.

För skattefrihet ska slutligen utdelning lämnas utan krav på motprestation. Exempelvis föreligger inte skattefrihet vid utdelning av inköpsrätter som berättigar aktieägaren att köpa aktierna till underpris.

5.3.4 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

Utdelningstillfallet

Skattskyldig till kupongskatt är den som är utdelningsberättigad, dvs. den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfallet (4 § KupL).

Med utdelningstillfälle avses enligt 2 § KupL:

Avstämningsbolag a) för avstämningsbolag

- dagen för avstämmning (3 kap. 8 § ABL, 3 kap. 8 § FRL),

Kupongbolag

b) för kupongbolag

- den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,

c) för värdepappersfonder (tidigare aktiefonder)

- den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning.

Skattskyldigheten 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. 5 § ABL). Vid stämman förs protokoll och stämmans beslut införs i detta (9 kap. 11 § ABL).

Har datum för när utdelning ska vara tillgänglig för lyftning inte fastställts, ska den dag då bolagsstämman fattat beslut om utdelning anses utgöra utdelningstillfallet (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 KupL ska kupongskatt tas ut med 30 procent av utdelningens bruttobelopp. 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 EG som omfattas av mor-dotterbolagsdirektivet, 4 § 5 st. KupL.

Nedsättning av kupongskattesatsen sker antingen direkt vid utbetalningstillfället eller i efterhand genom ansökan om restitution, se avsnitt 5.3.6.5. Hur nedsättning ska gå till regleras i respektive skatteavtal.

Direktnedsättning Alla skatteavtal utom det med Schweiz föreskriver nedsättning direkt vid utbetalningstillfället. RSV 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 VPC/förvaltaren respektive förvaringsinstitutet direktnedsättning om det av tillgängliga registeruppgifter framgår att den utdelningsberättigade har hemvist i det uppgivna landet (3 § KupK). Aktieägare med hemvist i Frankrike visar detta genom intyg från fransk myndighet eller bank.

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 § KupK). VPC får då vid utbetalningen innehålla kupongskatt efter den högsta skattesats som gäller enligt skatteavtal med det land där förvaltaren är hemmahörande.

Schweiz Vid utdelning till personer med hemvist i Schweiz kan direktnedsättning inte medges utan ansökan om restitution måste ske i efterhand, se RSV S 1994:7.

Ansökan med hemvistintyg ska ske på särskild blankett, R-Sv 1 för Schweiz.

Restitution Har kupongskatt innehållits med högre belopp än vad som ska erläggas enligt tillämpligt skatteavtal kan den utdelningsberättigade ansöka om restitution av för mycket innehållen skatt. Se vi-dare avsnitt 5.3.6.5. Sådan ansökan (innehållande hemvistintyg) görs på blankett RSV 3740. Särskild blankett gäller dock för Schweiz, se ovan.

Vissa nordiska institutioner Enligt artikel 10 p. 9 i skatteavtalet mellan de nordiska länderna kan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna, för Sveriges del RSV, 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 biträdde 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 (1987: 342) 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

överenskommelser med främmande makter (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 (3 kap. 28 § LSK). För utdelningsberättigad som inte är skattskyldig till kupongskatt används blankett 18 a (RSV 2331) och i de fall skattskyldighet till kupongskatt föreligger, blankett 18 b (RSV 2332). Kupongskatt ska också alltid innehållas vid utbetalning av utdelning i utlandet enligt 14 § 3 st. KupL.

5.3.6.2 Redovisning

- Avstämningsbolag

Auktoriserad förvaltare

Framställningen nedan avser de bestämmelser som gäller för auktoriserad förvaltares redovisning av kupongskatt.

Redovisnings-tidpunkt

Av 12 § jämförd med 8 § KupL framgår att redovisning av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt ska lämnas senast fyra månader efter avstämningsdagen. Redovisningen lämnas på blankett A (RSV 3715) tillsammans med utdelningsuppgifter enligt blankett 18 b, ordnade ländervis.

Förvaltare bör samordna sin redovisning med den som VPC lämnar, så att redovisningarna till SSK omfattar samma period. Totalsumman av redovisad utdelning ska överensstämma med vad VPC har betalat ut till förvaltaren.

Anmäler förvaltaren efter nämnda period till VPC innehav av förvaltarregistrerad aktie, för vilken utdelning ännu inte kunnat utbetalas på grund av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade, utbetalar VPC utdelningen till förvaltaren utan avdrag för kupongskatt.

Efterredovisning

De utdelningsbetalningar som görs efter central värdepappersförvarare och förvaltares ordinarie redovisning bör årligen efterredovisas senast den 31 december. Vid denna efterredovisning redovisas nettot av mottagen utdelning på blankett A. Därvid ska även utdelning som inte har belastats med kupongskatt redovisas. På blanketten bör under redovisningsnummer anges att det avser en efterredovisning. Jfr vad som sägs om efterredovisning av skatt i avsnitt 5.3.6.3.

Eventuellt överskott, som inom tre månader efter avstämningsdagen inte kunnat placeras, ska returneras till den centrala värdepappersförvararen som returregistrerar beloppet. Utdelningar får alltså inte omföras direkt mellan förvaltare.

Värdepappersfonder

Registrerande fondbolag Framställningen nedan avser de bestämmelser som gäller vid redovisning av utdelning på andelar i värdepappersfonder som förvaltas av registrerande 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 (RSV 3715).

Förvaringsinstitutet ska lämna endast en totalredovisning per utdelande värdepappersfond. Redovisningen ska åtföljas av utdelningsuppgifter enligt blankett 18 b, varje land för sig.

Efterredovisning Har utdelning, på grund av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade, inte kunnat utbetalas inom förvaringsinstitutets ordinarie redovisningstid, ska efterredovisning av utdelningen ske när den utbetalas.

Kupongbolag

Kupongbolag som lämnat utdelning är alltid redovisningsskyldiga. Redovisning måste således lämnas även om kupongskatt inte ska betalas.

Redovisnings- tidpunkt

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).

Ett bolag som under något av de två föregående åren beslutat om utdelning får i februari en förtryckt redovisningsblankett, blankett K (RSV 3700), från SSK. Bolag som inte haft någon utdelning under nämnda tid måste däremot rekvirera blanketten från SSK.

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).

Utdelningsuppgifterna ska vara ordnade i buntar enligt följande:

Blankett 18 a - länsvis

Blankett 18 b - varje stat och skattesats för sig.

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 SIL slutligen prövats.

Rätt till restitution föreligger även om aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion om upplösningen skett inom ett år efter det att utskiftning 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) ska dröjsmålsavgift betalas. 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. Efterkommes inte föreläggandet kan SKM förordna om indrivning av obetalt kupongskattebelopp samt restavgift och tilläggsavgift i den ordning som föreskrivs i UBL om indrivning av restförd skatt (22 § KupL).

5.3.6.7 Överklagande

Bestämmelser om rätt att överklaga beslut enligt KupL finns i 29, 30 och 30 a §§ KupL.

SSK:s eller SKM:s beslut enligt KupL får, förutom beträffande vite, överklagas till LR av den som beslutet rör och av RSV. LR:s beslut överklagas till KR.

Överklagandet ska i båda fallen ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av det överklagade beslutet.

5.4 Utländska bankkonton och fondpapper

Medgivande

5.4.1 Utländska inlåningskonton (3 kap. 22 a § LSK)

En fysisk person som är bosatt i Sverige eller som flyttar in för att bosätta sig här och öppnar eller har öppnat ett inlåningskonto i utlandet ska till RSV lämna

Förbindelse

- *dels* ett skriftligt medgivande till insyn på kontot,

- *dels* en skriftlig förbindelse från den utländska kontoföraren där denne åtar sig att årligen senast den 31 januari skicka in kontrolluppgift till RSV. Kontrolluppgiften ska innehålla kontohavarens namn och postadress, personnummer eller organisationsnummer, ränta som gottskrivits eller utbetalats underföregående kalenderår samt behållning på kontot vid årets utgång.

Samma regler gäller svenskt dödsbo.

Undantag

Bestämmelserna om medgivande och förbindelse gäller inte - oavsett belopp - för:

- den som driver näringsverksamhet, om behållningen på kontot utgör en tillgång i verksamheten,

- inlåningskonton i Danmark och Norge eftersom RSV från respektive skatteförvaltning får kontrolluppgifter om ränta etc.

Förbindelse behövs inte

Om den sammanlagda behållningen på konton i ett visst land uppgår till ett belopp som inte överstiger motvärdet av 50 000 svenska kronor, behöver inte skriftlig förbindelse lämnas av:

1. den som äger fastighet eller bostad i utlandet och där använder kontot för att betala drift- eller underhållskostnader för fastigheten eller bostaden eller för att ta emot intäkter från fastigheten eller bostaden,
2. den som behöver medel på konto i visst land för att kunna betala kostnader i samband med vistelse i landet,
3. den som vistas i utlandet och kontot endast avser deponering i av medel under vistelsen,

4. den som är utländsk medborgare och kontot avser deponering i hemlandet av arbetsinkomst etc. som är intjänad i Sverige.

Undantag - Särskilda skäl

Om det finns särskilda skäl kan RSV i andra fall än som avses i punkterna 1-4 medge undantag från skyldigheten att lämna skriftlig förbindelse. Medgivande till insyn på kontot måste dock alltid lämnas.

5.4.2 Utländska fondpapper (3 kap. 27 a § LSK)

En fysisk person, som är bosatt i Sverige och innehar utländskt fondpapper eller rättighet eller skyldighet som anknyter till sådant fondpapper, ska, om det inte är fråga om fondpapper i ett kontobaserat system, förvara dem i depån hos den som driver valutahandel, värdepappersinstitut eller motsvarande utländskt institut. Detsamma gäller om den fysiska personen innehar obligationer eller andra skuldebrev avsedda för allmän omsättning som emitterats av en svensk juridisk person, om emissionen särskilt riktats till utlandet.

Samma regler gäller svenskt dödsbo.

Deponeras eller kontoförs fondpapperen i utlandet ska den skattskyldige till RSV lämna ett skriftligt medgivande till insyn i depån eller på kontot samt ge in en skriftlig förbindelse från det utländska institut som för depån eller kontot där denne åtar sig att årligen senast den 31 januari skicka kontrolluppgift till RSV. Kontrolluppgiften ska ta upp namn på och postadress till innehavaren av depån respektive kontot, dennes personnummer eller organisationsnummer, utdelning och ränta som gottskrivits eller utbetalts under föregående kalenderår samt innehavet vid årets utgång. Om avyttring skett av fondpapper ska även kontrolluppgift om avyttringen lämnas.

Föreläggande Den som inte inkommer med skriftligt medgivande eller förbindelse kan föreläggas att avsluta depån. Detsamma gäller om det utländska institutet inte fullgör sitt åtagande att lämna kontrolluppgift (3 kap. 64 § LSK).

Undantag - särskilda skäl RSV får medge undantag från skyldigheten att ge in förbindelse om det finns särskilda skäl. Medgivande till insyn i depån måste dock alltid lämnas.

Blanketter Följande blanketter används.

- RSV 2734 Medgivande
- RSV 2735 Förbindelse

- RSV 2326 Kontrolluppgift

Till Innehållsförteckningen
<< Till 5.1 - 5.2.3

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

6.1 Allmänt

I denna handledning redovisas de förmögenhetsskatteregler som har direkt samband med internationella förhållanden. För en allmän redogörelse för den svenska förmögenhetsskatten, framför allt reglerna om skattepliktiga och inte skattepliktiga tillgångar samt reglerna om värdering av tillgångar och avdragsrätt för skulder, hänvisas till HL 00.

Den 1 juli 1997 trädde nya lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt (SFL) i kraft och tillämpas vid beräkning av preliminär skatt för tid efter ikraftträdandet och i övrigt första gången vid 1998 års taxering med bl.a. följande undantag.

- För livförsäkring som tecknats före den 13 september 1986 ska övergångsbestämmelserna till lagen (1986:1227) om ändring i GSFL tillämpas.
- För försäkringsavtal som tecknats före den 1 juli 1995 ska övergångsbestämmelserna till lagen (1995:1541) om ändring i lagen (1991:1850) om upphävande av GSFL fortfarande tillämpas.

Genom SFS 1997:954 företogs vissa ändringar i SFL som i huvudsak avser en utvidgning av skattefriheten för huvuddelägares innehav av aktier och att inregistrerade aktier på börsens A-lista endast tas upp till 80 procent av det noterade

värdet.

6.2 Gränsdragningen mellan obegränsat och begränsat skattskyldig

Bosättnings- begreppet

Omfattningen av fysiska personers och dödsbors skattskyldighet till statlig förmögenhetsskatt styrs av det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Bosättningsbegreppet i förmögenhetsskattesammanhang är detsamma som det som gäller vid inkomsttaxeringen. Fysisk person som vid beskattningsårets utgång anses bosatt i Sverige är obegränsat skattskyldig här, medan den som inte anses bosatt i Sverige endast är begränsat skattskyldig. Vad gäller dödsbon styrs skattskyldigheten av var den döde ska anses ha varit bosatt vid dödsfallet (6 § SFL).

Inflyttning Utflyttning

Observera att det är förhållandena vid beskattningsårets utgång som är avgörande. Om en person flyttar in och bosätter sig i Sverige strax före ett årsskifte så blir denne skattskyldig här för sin förmögenhet under hela beskattningåret. Den som flyttar ut ur riket och därigenom inte längre kan anses bosatt här blir å andra sidan helt och hållet att betrakta som begränsat skattskyldig, även om han varit bosatt i Sverige under större delen av beskattningsåret.

Fysisk person som inte är svensk medborgare och som vistas i Sverige under en begränsad tid av högst tre år anses inte bosatt i Sverige (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. Varje vistelse i Sverige som understiger tre år är således inte tillfällig. Det är inte fråga om någon treårig karenstid för alla utländska medborgare som flyttar till Sverige.

Vidare är juridiska personer inte skattskyldiga till förmögenhetsskatt oberoende av huruvida det är fråga om en inländsk eller en här i riket icke hemmahörande juridisk person.

6.3 Obegränsad skattskyldighet

6.3.1 Inledning

Skattskyldighet

6 § SFL

Förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet skall betalas av

1. fysisk person som är bosatt i Sverige vid beskattningsårets utgång,
2. dödsbo efter den som vid sin död var bosatt i Sverige,
3. fysisk person som enligt 69 § kommunalskattelagen (1928:370) behandlas som en i Sverige bosatt person,
4. svensk förening eller svenskt samfund utom till den del en medlem genom sin andel har del i dess förmögenhet,
5. svensk stiftelse.

Som bosatt i Sverige anses i denna lag även fysisk person som stadigvarande vistas här. Fysisk person som inte är svensk medborgare och som vistas i Sverige under en begränsad tid av högst tre år anses inte bosatt i Sverige.

Juridisk person som avses i 7 § 3-6 eller 10 mom.

lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är inte skattskyldig.

Skattesubjekt

Av lagtexten ovan framgår vilka som är obegränsat skattskyldiga och i vad mån skattskyldighet föreligger.

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga till förmögenhetsskatt.

Diplomater o.d.

Svenska diplomater o.d. som i tjänsten varit bosatta utomlands samt deras medföljande makar och barn liksom svenska tjänare (ej privata) anses i beskattningshänseende som här i riket bosatta och är således obegränsat skattskyldiga i Sverige (69 § KL).

6.3.2 Skattskyldighetens omfattning

En uttömmande uppräknig av skattepliktiga tillgångar görs i 3 § 1 st. SFL. Tillgångarna kan finnas inom och utom Sverige.

Här redovisas några speciella bestämmelser för vissa utländska tillgångar o.d.

6.3.2.1 Utländsk livförsäkring

Livförsäkring är skattepliktig tillgång enligt 3 § p. 8 SFL. Undantag görs för

- a) pensionsförsäkring som avses i 31 § anv. p. 1 KL
- b) s.k. riskförsäkring utan inslag av sparande.

Utländsk livförsäkring tecknad efter den 30 juni 1995 räknas som skattepliktig tillgång. Försäkringsavtal som ingåtts före den 1 juli 1995 är inte förmögenhetsskattepliktig tillgång under förutsättning att

1. avtalet inte därefter ändrats på ett sätt som

medför ökad premieförpliktelse totalt 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.

Detta innebär att en överlåtelse av en utländsk försäkring på annat sätt än arv, testamente, gåva eller bodelning, dvs. oneröst fång, efter den 30 juni 1995 medför att förvärvaren ska ta upp försäkringens värde som tillgång även om försäkringen i sig tecknats före halvårsskiftet 1995. Regeln tar sikte på den marknad för s.k. begagnade försäkringar som har uppkommit. Fortsatta betalningar enligt försäkringsavtal kan alltså ske utan att förmögenhetsskatt blir aktuell om försäkringen inte överlåtits genom köp etc.

Förmögenhetsvärdering av traditionell utländsk försäkring sker till försäkringstekniskt återköpsvärde med tillägg för beräknad upplupen andel av överskottet i livförsäkringsverksamheten (allokerad återbäring) vid kalenderårets utgång. Förmögenhetsvärdet för fondförsäkringar är marknadsvärdet vid årets utgång av de till försäkringen knutna fondandelarna, m.a.o. det faktiska marknadsvärdet vid årets utgång.

Utländska försäkringar som tecknats från och med 1997 kan i vissa fall anses som pensionsförsäkringar, 31 § anv. p. 1 KL (prop. 1995/96:231, SFS 1996:1240). Reglerna får även tillämpas på äldre försäkringar om den skattskyldige så begär. För nya försäkringar finns däremot inte någon valfrihet. Se avsnitt 2.5. Utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar är, liksom andra pensionsförsäkringar, inte förmögenhetsskattepliktiga.

6.3.2.2 Näringsverksamhet i utlandet

Skattefritt

Förmögenhet i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet som är hänförlig till jordbruksfastighet, rörelse eller fastighetsförvaltning, såväl inom som utom Sverige, är överhuvudtaget inte skattepliktig.

Är tillgångarna inte skattepliktiga så är inte heller skulderna avdragsgilla. Underskott i förvärvskällan får således inte räknas av mot annan skattepliktig förmögenhet.

Kapitalförvaltning

Förmögenhet som är hänförlig till kapitalförvaltning är däremot skattepliktig.

6.3.2.3 Fastighet och bostad i utlandet

Fastighet

Fastighet utomlands tas upp till 75 procent av marknadsvärdet. Kan inte marknadsvärdet fastställas får man som hjälpregel utgå från anskaffningskostnaden för fastigheten, vilken ska indexuppräknas (se nedan). Som

Andelshus

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 andelar i andelsfastigheter.

Omräkningstal

Vid indexuppräkning används det omräkningstal som gällde vid beräkning av reavinst vid avyttring av fastighet enligt vissa äldre regler avseende expropriation o.d. RSV beräknar omräkningstal varje år.

Utländska bostadsföretag

Aktier eller andelar i utländska motsvarigheter till s.k. äkta bostadsföretag tas vid förmögenhetsbeskattningen upp till ett värde som motsvarar delägarens andel i bostadsföretagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i fastighetens taxeringsvärde och med hänsyn till bostadsföretagets övriga tillgångar och skulder. Kan utredning om bostadsföretagets förmögenhet inte frambringas kan, på samma sätt som gäller för fastigheter, 75 procent av ett med index uppräknat anskaffningsvärde för andelen godtas som förmögenhetsvärde.

Hyresrätt Nyttjanderätt

Vanlig hyresrätt förmögenhetsbeskattas inte. Inte heller förmögenhetsbeskattas nyttjanderätt till fastighet eller del av fastighet som förvärvats mot ett engångsbelopp, t.ex. så kallad time-sharing.

Näringsfastighet

Fastighet som är tillgång i näringsverksamhet hänförlig till rörelse eller jordbruksfastighet är inte skattepliktig till förmögenhetsskatt. Detta gäller även motsvarande utländska fastigheter.

Det i 3 § SFL omnämnda begreppet privatbostadsfastighet kan inte anses tillämpligt på jordbruksfastighet i utlandet. Begreppet lantbruksenhet avser endast svenska fastigheter (prop. 1989/90: 110, s. 645). Utländsk jordbruksfastighet ska således vid förmögenhetsberäkningen i sin helhet betraktas som näringsfastighet.

6.3.2.4 Utländska värdepapper

Bestämmelserna om skatteplikt och värdering av utländska värdepapper är i princip densamma som för svenska värdepapper.

80 procent av noterat värde

Aktier i ett utländskt bolag, vars aktieslag är noterat på ett med inregistrering på den svenska börsens A-lista jämförbart sätt i bolagets hemland, andelar i utländska värdepappersfonder och andra i utlandet marknadsmässigt omsatta värdepapper som är av det slag som anges i 27 § 1 mom. SIL

(s.k. aktierelaterade instrument) ska tas upp till 80 procent av det noterade värdet. Rän- te- och valutafonder tas upp till det noterade värdet (12 § SFL).

Skattefria

Aktier som inte är inregisterade vid börs men är marknadsnoterade i det land där det bolag som givit ut aktierna är hemmahörande är skattefria. Detta gäller utländska aktier på listor motsvarande OTC-, O-, SBI- och IM-listorna.

RSV har 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 aktier är i princip skattepliktiga. Detta gäller även om en aktie är onoterad i bolagets hemland men är marknadsnoterad i något annat land. Vid värdering av onoterade aktier ska hänsyn emellertid inte tas till tillgångar och skulder i annan näringsverksamhet än kapitalförvaltning. Indirekt ägande av s.k. arbetande kapital är således skattefritt. Härigenom saknar aktie i många onoterade bolag förmögenhetsvärde.

Depåbevis saknar självständig betydelse. Skatteplikten bedöms efter de underliggande aktiernas status.

Marknadsvärdet

Icke marknadsmässigt omsatta aktier i kapitalförvaltande bolag tas upp till sitt marknadsvärde. Detsamma gäller andra värdepapper än sådana som avses i 27 § 1 mom. SIL, t.ex. utländska räntefonder, obligationer och konvertibla skuldebrev i utländsk valuta.

6.3.2.5 Andel i utländskt dödsbo

Andel i utländskt dödsbo kan, i motsats till vad som gäller för andel i svenskt dödsbo i vissa fall, inte förmögenhetsbeskattas hos en i Sverige bosatt delägare. Av den uttömmande uppräknningen av vad som utgör förmögenhetsskattepliktiga tillgångar i 3 § 1 mom. SFL framgår nämligen att andel i annat oskiftat dödsbo än sådant "som vid taxering till statlig inkomstskatt ska behandlas som handelsbolag" inte är skattepliktig och att bestämmelserna om handelsbolag endast kan tillämpas på "dödsbo efter den som vid sitt frånfalle var bosatt här i riket", se RÅ 85 1:8. I sammanhanget kan nämnas att bestämmelserna rörande "handelsbolagsbeskattning" av dödsbon upphörde att gälla den 1 januari 1995.

6.3.2.6 Spärrade tillgångar i utlandet

Tillgångar i utlandet kan av olika skäl vara på något sätt 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 inestående 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.

6.4 Begränsad skattskyldighet

7 § SFL

Fysisk person som inte är bosatt i Sverige vid beskattningsårets utgång skall betala förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet avseende i Sverige belägen tillgång som anges i 3 § första stycket 1 och 2.

Diplomater o.d.

Fysisk person som inte är bosatt här i riket vid beskattningsårets utgång ska betala statlig förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet endast för fastighet och bostadsrätt belägen i Sverige efter avdrag för skulder hänförliga till fastigheten respektive bostadsrätten. Beträffande bosättningsbegreppet, se avsnitt 6.2. Andel i andelshus och fastighetsägarens bostad i den egna hyresfastigheten omfattas av första stycket 3 och är således skattefri.

Utländska diplomater o.d. som tjänstgör i Sverige samt deras medföljande makar och barn och utländska personal anses i regel i beskattningshänseende inte som bosatta här i riket och är således begränsat skattskyldiga i Sverige.

Utländsk juridisk person

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga för förmögenhet.

Utländskt dödsbo Dödsbo efter den som vid sitt frånfälle inte var bosatt i Sverige är inte längre skattskyldigt till statlig förmögenhetsskatt.

6.4.1 Skattskyldighetens omfattning

Fastighet i Sverige Fysisk person som inte är bosatt här i riket vid beskattningsårets utgång är enligt 7 § SFL skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt för

- privatbostadsfastighet och privatbostad som avses i 5 § KL och
- privatbostadsfastighet på lantbruksenhet som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 5 § 7 st. KL.

6.4.2 Avdrag

Vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten ska alla skulder som är hänförliga till tillgångarna dras av (4 § SFL). Med "hänförlig" anses att skuldsättningen har sin grund i anskaffande och förbättring av egendomen. Det krävs inte att egendomen utgör säkerhet för skulden. Skulder hänförliga till icke skattepliktiga tillgångar får inte dras av.

Skuld som är hänförlig till tillgång som är undantagen från beskattning till följd av skatteavtal är inte avdragsgill.

6.5 Beskattningsort

Beskattningsorten är hemortskommunen. Detta följer av 1 § SFL jämförd med 2 kap. 2 § TL.

Beskattning för förmögenhet sker i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål (GD). Detta följer av 1 § SFL jämförd med 2 kap. 2 § TL.

[Till Innehållsförteckningen](#)

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 7 - Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

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 KL om befrielse enligt den s.k. sexmånaders- eller ettårsregeln (54 § 1 st. f KL) och om rätt till omkostnadsavdrag för utländsk skatt (20 § anv. p. 4 KL) samt bestämmelserna om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL. Vidare kan internationell dubbelbeskattning undvikas genom bilaterala eller multilaterala skatteavtal. Dessa 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 progressionsuppräknings

Vid *exempt med progressionsuppräknings* 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. Progressionsuppräknings används oftast av den skattskyldiges hemviststat men det förekommer även att sådan uppräknings sker i källstaten.

Begränsad progressionsuppräknings i Sverige

Bestämmelserna i 20 § 2 mom. 2 st. SIL och 20 § 2 mom. 2 st. GSFL om progressionsuppräknings har upphört att gälla. Progressionsuppräknings enligt 20 § 2 mom. SIL kan endast tillämpas för beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 1996. Möjlighet till progressionsuppräknings finns endast i de fall Sverige tagit in ett sådant förbehåll i den lag genom vilken respektive avtal införlivas med svensk lag. Det senaste tillfället där Sverige använt sig av denna möjlighet är i 3 § lagen (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike där uppräknings ska ske i fråga om inkomst som undantagits från beskattning (se även IHL 95 s. 328).

Tillämpning av begränsningsregeln

Ska bestämmelserna om progressionsuppräknings och begränsningsregeln enligt lagen (1997:324) om begränsning av skatt tillämpas samtidigt, ska progressionsuppräknings 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 progressionsuppräknings sker en fiktiv beräkning av den statliga inkomstskatten på den skattskyldiges hela förvärvsinkomst inklusive den undantagna utländska inkomsten.

Progressionsuppräknings

Progressionsuppräknings kan för taxeringsåret 2000 endast tillämpas om den skattskyldige har en sammanlagd förvärvsinkomst som överstiger en skiktgräns på 219 300 kr och då endast i fråga om fysiska personer samt svenska dödsbon t.o.m. tredje beskattningsåret året efter det kalenderår då dödsfallet inträffade. Progressionsuppräknings sker genom att den statliga inkomstskatt uträknas som skulle 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 den beskattningsbara förvärvsinkomst på vilken skatten beräknas. Med den därvid erhållna procentsatsen tas skatt ut på den förvärvsinkomst som ska beskattas i Sverige.

Exempel 1

Exempel

En person bosatt i Sverige har en sammanlagd förvärvsinkomst på 398 700 kr, varav 298 700 kr härrör från Sverige och 100 000 kr är en inkomst pga offentlig tjänst i Frankrike på vilken inkomst exempt med progressionsuppräknings ska tillämpas enligt gällande skatteavtal. Statlig inkomstskatt på den totala inkomsten utgör 46 600 kr. Den svenska statliga inkomstskatten på förvärvsinkomsten efter progressionsuppräknings blir $298\,700/398\,700 \times 46\,600 = 34\,912$ kr. Statlig inkomstskatt beräknad endast på den svenska beskattningsbara inkomsten utgör 21 600 kr. Progressionsuppräknings innebär således en höjning av skatten på den i Sverige beskattade inkomsten med 13 312 kr.

Progressionsuppräknings 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 uträknade 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 exempel 1 ovan att den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomsten ska sättas ned med $100\,000/398\,700 \times 38\,015 = 9\,535$ kr och den kommunala

inkomstskatten på samma inkomst med kommunal inkomstskatt på 100 000 kr.

När exempt med progressionsuppräknning 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 progressionsuppräknning 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 progressionsuppräknning så frångick man denna metod. Andra länder t.ex. Frankrike använder den vilket framgår av metodartikeln i skatteavtalet med Frankrike (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 SKM 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 exempt-regler framgår av de ändringsförfattningar till respektive skatteavtal som anges i förteckningen över skatteavtal i RSV:s publikation Skatte- och taxeringsförfattningarna.

7.3 Creditmetoden

Creditmetoden innebär att bosättningslandet enligt intern rätt eller hemviststaten enligt skatteavtal

beskattar den utländska inkomsten men medger avräkning från dess egna skatt för den skatt som erlagts i utlandet.

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

Per item-principen

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.

Per country-principen

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

Overall-principen

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.

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 nedsättas, se 20 § 4 st. SINK, eftersom 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 dock 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 *matching credit* ska komma i fråga. Någon generell *matching credit*-bestämmelse förekommer således inte i nyare avtal, utan oftast finns en uppräknade 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 Zimbabwe (SFS 1989:894) enligt vilket skatten på ränta, royalty och tekniska tjänster

enligt artiklarna 11, 12 och 13 inte får överstiga 10 procent. I metodartikeln, artikel 23 p. 2 c, förbinder sig dock Sverige att under de första tio åren som avtalet tillämpas medge avräkning med 15 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.

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*. I fråga om de svenska reglerna om carry forward, se nedan under 7.4.2. Bestämmelser om carry forward finns i 11 § AvrL.

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 (23 § SIL respektive 22 § SFL).

7.4.1 Omkostnadsavdrag

Rätten till omkostnadsavdrag (20 § anv. p. 4 KL) vid inkomsttaxeringen för utländska allmänna skatter, såväl statliga som kommunala skatter, infördes 1951 (prop.1951:171, BevU 45 och 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 (prop. 1966:127, BevU54 och 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 (prop. 1989/90:47, SkU16 och SFS 1989:1039) har rätten till omkostnadsavdrag dock utvidgats till att gälla även för utländska skatter som omfattas av skatteavtal.

Vilka har rätt till omkostnadsavdrag för utländsk skatt?

Vid vilken taxering ska omkostnadsavdrag medges?

Avdragsrätten är dock begränsad till i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person och inländsk juridisk person. Avdrag medges oavsett om fråga är om preliminär eller slutlig skatt, under förutsättning att skatten är att anse som en omkostnad i förvärvskällan. 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 åtnjuts 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 i den svenska deklARATIONEN (22 § anv. p. 14 KL).

Utländsk speciell skatt

Utländsk speciell skatt, som är hänförlig till förvärvskälla, anses alltid såsom 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 ("Pragokonzert", RÅ 1976 ref. 147, jfr RKR 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 Gewerbesteuer) 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 för-

utsättningar som anges i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL är uppfyllda. Såvitt gäller de här aktuella skatterna är följande av intresse. Avdrag för all-män utländsk skatt förutsätter enligt tredje stycket första meningen i anvisningspunkten att skatten "hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skatte-pliktig i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla för vilken in-täkten 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 således minska avräkningsbeloppet (9 § AvrL). Medges avräkning för viss inkomst vid taxeringen ett år kan omkostnadsavdrag inte medges för utländsk skatt hänförlig till annan inkomst som beskattats samma år. Även för det fall att avräkningsutrymmet inte förslår till avräkning av hela den utländska skatten kan inte omkostnadsavdrag medges för överskjutande del eftersom den genom omkostnadsavdraget erhållna skattelindringen alltid ska minska avräkningsbeloppet. Det är fråga om två olika metoder att undvika dubbelbeskattning som inte kan kombineras.

Omkostnadsavdrag medges inte för utländsk skatt som är hänförlig till intäkt som undantagits från beskattning här med tillämpning av exemptmetoden (såväl med eller utan progressionsuppräknings som alternativ exempt). I fråga om dessa metoder se ovan under avsnitt 7.2).

7.4.2 Avräkning

År 1966 infördes i 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 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 eller inländsk juridisk person har enligt 1 § AvrL rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt, fastighetsskatt och expansionsmedelsskatt, genom avräkning av utländsk skatt på intäkt som medtagits vid taxeringen här. Svenska värdepappersfonder som vid tillämpningen av SIL ska anses som juridiska personer omfattas däremot inte av AvrL. Sådana fonder kan däremot få avräkning med tillämpning 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, 54 § 1 st. f KL och 7 § 11 mom. SIL eller reglerna om skattebefrielse för utdelning, 7 § 8 mom. SIL får inte avräknas, se RÅ85 1:49.

Beskattning i utlandet pga att inkomsten har källa där

Uttrycket *medtagits vid taxering* har använts för att markera att en utländsk skatt i princip får avräknas 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 skatte- subjekt

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. Den ekonomiska dubbelbeskattning som därvid uppkommer kan inte lösas med tillämpning av avräkningsreglerna.

Avräkning från statlig fastighets- skatt

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. Avräkning av utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten får endast avse skatt som fastställts efter den 31 december 1990.

Schablonavräk- ning 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.

Avräkning med stöd av skatteavtal 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 samt expansionsmedelsskatten 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 progressionsuppräknings vid exemptmetoden (exempt med progression) och avräkning ska ske, justering för omkostnadsavdrag, tillämpning av

overallprincipen m.m. Avräkning ska ske i ett samordnat förfarande och på samma sätt oavsett rätt till avräkning föreligger enligt ett avtal eller 1 § AvrL.

Vilken utländsk skatt får avräknas

I 3 § AvrL definieras vad som avses med utländsk skatt (prop. 1995/96:230, 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. Den franska kommunala skatten, *taxe fonciere*, är en egendomsskatt och kan således avräknas från svensk fastighetsskatt. Däremot får *taxe d'habitation*, som också är en kommunal skatt, anses utgöra en inkomstskatt och ska således beaktas vid avräkning från skatt på förvärvsinkomster.

RÅ 1997 not. 149 har föranlett förslag till ändrad lydelse av 3 § AvrL. Enligt förslaget (prop. 1997/98:135) ska med utländsk skatt även avses skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på fastighet eller på privatbostad i utlandet. Ändringen som trädde i kraft den 1 juli 1998 innebär att det åter är 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 (prop. 1995/96:230, 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, i tredje hand från expansionsmedelsskatten och i sista 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 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 kalender-år (ikraftträdande den 1 januari 1993, tillämpning på inkomst som uppbärs den 1 januari 1993 eller senare). Det nya 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 nya 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 företags 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 nya nordiska skatteavtalet blir följderna av ordet "beskattningsår" i avtalets tillämpningsbestämmelser att ett före-tag 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 (enligt 1989 års nordiska skatteavtal skulle exemptionsmetoden tillämpas). Vilka effekterna blir vid senare års taxeringar kan belysas med följande exempel:

Ett svenskt aktieföretag (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 2000 redovisar således AB S de in-täkter som är hänförliga till perioden den 1 juli 1998 - den 30 juni 1999.

Vid taxeringen år 2000 kommer således intäkter som i Norge är hänförliga till två olika inkomstår (andra halvan av år 1998 och första halvan av år 1999) 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 hänförs 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 skälighets-bedömning ske (jfr 13 § AvrL). Vid en sådan skälighets-bedömning 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 1998 en beskattningsbar inkomst om 6 000 000 kr och inkomstskatten uppgick till 2 100 000 kr. För inkomståret 1999 var den beskattningsbara inkomsten 5 000 000 kr och inkomstskatten 1 750 000 kr. I den beskattningsbara inkomsten för inkomståret 1999 ingår bl.a. en realisationsvinst om 4 000 000 kr som hänförs till avyttringen av den fabriksbyggnad där filialen bedriver sin tillverkning. Byggnaden avyttrades den 8 augusti 1999. Något delårsbokslut har inte upprättats.

Den svenska taxeringen (taxeringsåret 2000): För taxeringsåret 2000 ska AB S redovisa de inkomster som hänförs till perioden den 1 juli 1998 - den 30 juni 1999. För kalenderåret 1998 härrör filialens inkomster från tillverkningen. Man kan härvid utgå från att inkomsten ska fördelas på så sätt att hälften hänförs till första halvåret och hälften till andra. Detta innebär att 3 000 000 kr av inkomsten och 1 050 000 kr skatten ska hänföras till respektive halvår. När det gäller kalenderåret 1999 måste en justering göras med beaktande av reavinsten. Bortsett från reavinsten uppgår filialens inkomster till 1 000 000 kr. Denna inkomst får då fördelas med 50/50 på taxeringsåren 2000 och 2001. Vid taxeringen år 2000 ska alltså 500 000 kr tas upp samt 175 000 kr (1/10) av den norska inkomstskatten för kalenderåret 1999 hänföras till taxeringsåret 2000.

För taxeringsåret 2000 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 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 ett förtydligande (SFS 1996:739, prop. 1995/96:230) 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.

Denna summa ska jämföras med det spärrbelopp, dvs. det högsta belopp varmed avräkning får ske (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 beräkningen.

Vilka inkomster får beaktas vid spärrbeloppsberäkningen?

De utländska inkomsterna som får beaktas ska i förekommande fall ha minskats med avdragsgilla kostnader enligt svenska regler. Förlust på svenska premieobligationer har därvid 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.

Filialunderskotts inverkan på spärrbeloppsberäkningen

RR har genom dom 1999-12-13 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 bi-behålla samma principer som dithills 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 föranleda 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 kapi-tal med en proportionell skattesats på 30 procent medan förvärvsinkomster som uppbärs av fysisk person beskattas med kommunal inkomstskatt samt med statlig inkomstskatt på 200 kr, 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en skiktgräns på 219 300 kr och ytterligare 5 procent på förvärvsinkomst över 360 000 kr vid taxeringsåret 2000. 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 (prop. 1990/91:54, SkU10,

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 uppstår 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 hänförs till utländska förvärvsinkomster,

dels den statliga inkomstskatt som hänförs till utländska kapi-talinkomster samt

dels också den statliga fastighetsskatt som tagits ut på privatbostad belägen i utlandet.

**- avkastnings-
skatten**

Sådan avkastnings-skatt 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

**- expansions-
medelsskatten**

bestämmelserna i 3 § 1 och 5 st. AvPL ska vid beräkning av spärrbeloppet jämföras med statlig inkomstskatt. Detsamma gäller skatt enligt ExpmL. Spärrbeloppsberäkningen kan belysas med följande exempel:

Exempel 2

Exempel

En person bosatt i Sverige har uppburit följande inkomster efter avdrag för kostnader och schablonavdrag.

| | | Utländsk skatt |
|-----------|------------------|------------------------|
| Sverige | | |
| (tjänst) | 500 000 | - |
| (kapital) | 200 000 | - |
| Stat A | | |
| (tjänst) | 200 000 | 50 000 (25 %) |
| Stat B | | |
| (kapital) | <u>+ 200 000</u> | <u>+ 80 000 (40 %)</u> |
| | 1 100 000 | 130 000 |

Skatt i Sverige före avräkning:

| | |
|------------------|---------------------------|
| Tjänst | |
| 500 000 | |
| <u>+ 200 000</u> | |
| 700 000 | |
| <u>- 8 700</u> | |
| 691 300 x 30 % = | 207 390 (kommunalt) |
| <u>- 219 300</u> | |
| 472 000 x 20% + | <u>100 200</u> (statligt) |
| 5% | |
| +200 = | |
| Summa skatt | 307 590 |

Kapital

200 000

+ 200 000

400 000 x 30 % = 120 000

Total svensk skatt: 307 590 + 120 000 = 427 590 kr.

Spärrbeloppsberäkningen, som ska göras före avdrag för allmän pensionsavgift, görs 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: $200\,000/700\,000 \times 307\,590 = 87\,883$ kr. Spärrbelopp för inkomst av kapital: $200\,000/400\,000 \times 120\,000 = 60\,000$ kr. Sammanlagt spärrbelopp: $87\,883 + 60\,000 = 147\,883$ kr. Eftersom spärrbeloppet (147 883 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.

Noll-resultat 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. Såväl talet i täljaren (den utländska inkomsten) som talet i nämnaren (svensk och utländsk inkomst) blir i sådant fall noll, liksom det beräknade spärrbeloppet. Eftersom spärrbeloppet alltid ska uppgå till minst 100 kr kan i dessa fall avräkning medges med 100 kr. Alternativt kan omkostnadsavdrag medges för den utländska skatten.

Proportionering av skattereduktion för underskott av kapital

Har den skattskyldige erhållit skattereduktion enligt bestämmelserna i 11 kap. 11 § SBL ska enligt 7 § AvrL, vid beräkningen 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 erlagga fastighetsskatt såväl för fastighet i Sverige som för privatbostad i utlandet.

Exempel 3

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 $80\,000/120\,000 \times 18\,000 = 12\,000$ kr och den statliga inkomstskatten med $20\,000/120\,000 \times 18\,000 = 3\,000$ kr, samt den statliga fastighetsskatten med $20\,000/120\,000 \times 18\,000 = 3\,000$ kr, varav $10\,000/20\,000 \times 3\,000 = 1\,500$ 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. Skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus (SFS 1996:725, 1997:957 och 1998:1014) och skattereduktion för fastighetsskatt i vissa fall vid 1997-2001 års taxeringar (SFS 1996:1231 och 1998:1670)) ska däremot inte påverka spärrbeloppsberäkningen. Anledningen till detta är att skattereduktionerna ifråga inte omfattas av hänvisningen i 11 kap. 11 § SBL till 3 § 14 mom. SIL som avser underskott i förvärvskällan kapital.

Turordning i fråga om exempt-metoder 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 progressionsuppräknings tillämpas, enligt bestämmelse i införlivandelagen till något dubbelbeskattningsavtal, ska sådan beräkning göras allra först.

Omkostnads avdraget vid avräkning

Enligt 9 § AvrL ska spärrbeloppsberäkningen ske utan hänsyn till att avdrag såsom för omkostnad 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 4

Exempel:

Ett svenskt företag har, förutom inkomster från Sverige, inkomster 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 B med 8 000 kr. Bolaget yrkar och medges omkostnadsavdrag med 8 000 kr. Sedan de utländska skatterna blivit slutligt fastställda, i stat A till 48 000 kr och i stat B till 12 000 kr, begär bolaget avräkning.

Taxering och skatteberäkning

| | Med omkostnadsavdrag | Utan omkostnadsbidrag |
|------------------|----------------------|-----------------------|
| Sverige | 200 000 | 200 000 |
| A | 100 000 | 100 000 |
| B | <u>+ 42 000</u> | <u>+ 50 000</u> |
| Besk bar inkomst | 342 000 | 350 000 |
| Skatt | 95 760 | 98 000 |

Skattelindring genom omkostnadsavdrag: $98\ 000 - 95\ 760 = 2\ 240$ kr. Spärrbeloppsberäkning görs utan hänsyn till erhållet omkostnadsavdrag: $150\ 000/350\ 000 \times 98\ 000 = 41\ 999$ 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 omkostnadsavdrag. Det belopp varmed nedsättning ska ske blir därmed $41\ 999 - 2\ 240 = 39\ 759$ 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 biljett-intäkterna 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 5

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.

Om omkostnadsavdrag medgetts ett år måste hela detta omkostnadsbelopp återföras när reglerna om carry forward tillämpas första gången på någon del av de i omkostnads-beloppet ingående skatterna även om endast en del av dessa skatter kan avräknas det året.

Avräkning av överskjutande belopp får endast avse sådant belopp som har uppkommit vid 1992 års eller senare års taxeringar.

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 avdrag endast 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 2 kap. 27 § LSK skyldig att anmäla detta till SKM. 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 RSV 2705, ska fogas det utländska beslutet eller en kopia av detta.

Har den utländska skatten satts ned ska också den i Sverige medgivna avräkningen tas upp till förnyad prövning. Av bestämmelserna i 4 kap. 17 § 3. 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 haft en intäkt som enligt AvPL medtagits vid taxering här och att denna intäkt såväl beskattats i en utländsk stat som, enligt skattelagstiftningen i den utländska staten, anses härröra därifrån. Avräkningen ska ske från den avkastningsskatt som utgår på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i den utländska staten tagits med vid den svenska taxeringen. Reglerna om nedsättning av avkastningsskatt tillämpades första gången vid 1992 års taxering. För de nämnda associationerna gäller att utländsk skatt som erlagts före 1 januari 1994 får avräknas 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. Avräkning sker därvid enligt samma principer som gäller för nedsättning genom avräkning från andra svenska skatter, dvs. såväl overall-principen som reglerna om carry forward är tillämpliga.

Nedsättning enligt AvPL

Enligt 10 a § AvPL har skattskyldig som avses i 2 § 1 st. 7 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).

Utländsk skatt erlagd år 1994 och senare

I fråga om sådan utländsk skatt som erläggs fr.o.m. den 1 januari 1994 gäller för skattskyldig, som anges i 14 § 1 st. AvrL, att det är den utländska skatten som erlagts under kalenderåret närmast före beskattningsåret som får avräknas. I specialmotiveringen till ändringarna i 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

I sista meningen av 14 § 1 st. AvrL föreskrevs fram till utgången av 1996 vilka utländska skatter som var avräkningsbara mot avkastningsskatten. Genom lagändring (SFS 1996:739) har definitionen av utländsk skatt i 14 § 1 st. AvrL utmönstrats då det en-ligt förarbetsuttalanden (prop. 1995/96:230) ansågs obehövt 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. Lagändringen har trätt i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas fr.o.m. 1998 års taxering. 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 omfattar "skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad".

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 löpande 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 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 pensionssparinstitutet som ska lämna den utredning som är nödvändig.

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, expansions-medelsskatten 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, under vissa förutsättningar, jämföras med statlig inkomstskatt vid beräkning av spärrbeloppet enligt 7 § AvrL. För sådan skattskyldig gäller alltså 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.

7.5 Skatteavtal

I skatteavtalen används olika varianter av såväl exemtmotoden som kreditmetoden för att förhindra dubbelbeskattning. Oftast innehåller ett och samma avtal både metoderna.

7.5.1 Exemtmotoden

I nyare avtal förekommer exemtmotoden 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 upp- räkning?

När det gäller exemptmetoden är det viktigt, som ovan påpekats (se avsnitt 7.2) att undersöka om man från svensk sida ska tillämpa 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 (1996: 1512). Subject to tax-regler återför i de flesta fall beskattningsrätten till den skattskyldiges hemviststat.

7.5.2 Creditmetoden

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.

Tillämpning av 4 - 13 §§ AvrL

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 avtal. 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 progressionsuppräknings ska ske. Ett flertal skatteavtal omfattar inte förmögenhetsskatten. Detta beror oftast på att den andra avtalsslutande staten inte tar ut någon förmögenhetsskatt. Därvid uppkommer inte heller någon dubbelbeskattningssituation.

[Till Innehållsförteckningen](#)

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 8 - Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m. (del 1 av 3)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[Till 8.3.4 - 8.3.4 >>](#)

[Till 8.3.5 - 8.3.8 >>](#)

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 royalty, ränta och utdelning samt att undanta vissa inkomster från beskattning. För att uppmuntra till investeringar i utvecklingsländer erbjuder skatteavtalen med sådana länder regelmässigt möjligheter genom matching credit eller matching exempt-bestämmelser att, under vissa förutsättningar, utnyttja s.k. tax incentives.

OECD gör i p. 7 i kommentaren till artikel 1 i modellavtalet vissa generella uttalanden om syftet med skatteavtal.

Syftet med skatteavtal

7. 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 ländernas 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 kommentaren 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.

Som framgår av rubriken behandlar detta kapitel tolkning och tillämpning av skatteavtal. Utgångspunkten är OECD:s modellavtal. OECD har beslutat att modellavtalet ska revideras kontinuerligt. De senaste ändringarna kom under år 1997. Bestämmelserna i respektive artikel kommenteras i detta kapitel ur svensk synvinkel, dvs. samspelet mellan avtalsbestämmelserna och svensk intern rätt. Med hänsyn till att 1977 års modellavtal med kommentarer utförligt redovisades i IHL92 behandlas här framförallt de ändringar som skett i förhållande till 1977 års modellavtal. Det bör framhållas att det i de flesta fall inte skett några ändringar i sak i modellavtalet utan att det är frågan om förtydliganden.

8.2 Skatteavtalens inkorporering med svensk rätt m.m.

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 endast är tillämpliga i den mån de begränsar den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga anges vanligtvis i lagens 2 §. Skatteavtalen ger aldrig Sverige en beskattningsrätt som inte redan föreligger enligt bestämmelser i intern svensk rätt, t.ex. KL, SIL, KupL, SINK, LSI eller 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 avtalen utvidga beskattningsrätten.

Tillämpningstidpunkt

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 lagens ikraftträdandebestämmelser att lagen ska träda i kraft den dag regeringen bestämmer. Så snart avtalet trätt i kraft, genom ratifikation eller noteväxling, 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 länder. OECD är en Paris-baserad mellanstatlig organisation i vilken 29 länder f.n. är medlemmar.

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 medlemsländer. Verksamheten förestås av en generalsekreterare och fyra ställföreträdande generalsekreterare. Arbetet inom OECD, som ofta publiceras, bygger på diskussioner mellan medlemsländerna, 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 (Committee 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; dubbelbeskattningsavtal m.m.,

WP2; skattepolitikens sociala och ekonomiska effekter,

WP6; multinationell företagsbeskattning 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, royaltyartikeln (dataprogramvaror etc.), bestämmelserna om pension och avdragsrätt för pensionspremier samt ett eventuellt slopande av artikel 14 (fritt yrke). Arbetsgruppen ser även på frågan om kommentarernas ställning som tolkningsinstrument och om handelsbolags behandling i avtalet. WPI har också regelbundna sammanträffanden med icke-medlemsländer för att diskutera avtalsfrågor och tolkningar av modellavtalets bestämmelser. RSV 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 länders 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. Arbetsgruppen arbetar löpande med att se över OECD:s riktlinjer på området. Detta innefattar exempelvis arbete med att slutföra internprissättningsrapporten med bl.a. ett kapitel om koncernbidrag. Vidare pågår arbete med att utarbeta metoder för kontrollen av att medlemsstaterna tillämpar de nya riktlinjerna. WP6 arbetar också med beskattningen av pensioner i multinationella företag och frågan om denna beskattning utgör ett hinder för gränsöverskridande fusioner etc. RSV deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.

WP8

WP8 arbetar med informationsutbyte. För att underlätta informationsutbytet länder emellan har man inom WP8 utformat gemensamma formulär och utbyter erfarenheter rörande databaserat informationsutbyte. Arbetsgruppen kommer också, i anslutning till ett projekt om s.k. tax competition (se nedan), att titta på banksekretess. RSV deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.

Projektgrupper

Arbetet i skattekommittén sker också i särskilda projektgrupper. En sådan projektgrupp behandlar frågor rörande s.k. tax competition, dvs. det förhållandet att skatter används som konkurrensmedel. Denna projektgrupp arbetar med att kartlägga och att motverka "illojal" skattekonkurrens. RSV deltar i arbetet i denna projektgrupp. Arbetet är uppdelat på fyra studiegrupper, vilka arbetar med 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-medlemsländer 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-medlemsländer. 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 och i fråga om informationsutbyte och andra samarbetsmetoder för att bekämpa internationell skatteflykt och skatteundandragande.

OECD har en hemsida (<http://www.oecd.org>) på Internet på vilken bl.a. pressmeddelanden samt uppgifter om OECD:s alla aktiviteter finns att tillgå. Även skattekommittén har en egen hemsida (<http://www.oecd.org/daf/fa/index.htm>) på vilken det finns mer information rörande OECD:s arbete inom skatteområdet.

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 kommentaren.

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 länder 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

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 avses med person vid tillämpningen av avtalet 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 uttrycket hemvist i artikel 4. Dessa bestämmelser innebär att avtalet är tillämpligt på fysiska personer 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 not. 309 och RÅ 1987 ref. 97 samt 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 uppbyggnad utdelning eller statlig fastighetsskatt för här belägen fastighet.

I p. 11 - 26 i kommentaren 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 and the use of Conduit Companies* och *Double Taxation 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 nya kommentarer.

Conduitbolag

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 länder 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 detta tredje lands skatteavtal som kan innehålla fördelaktigare källskattesatser än de som skulle gälla vid en direkt hemtagning av inkomsterna.

De i kommentaren 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.

Base-bolag

I p. 22 och följande punkter i kommentaren 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 lågskatteländer och syftar framför allt 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 land. De royaltyinkomster som därigenom tillförs detta base company kan sedan överföras till ägarna i form av en lägre beskattad utdelningsinkomst.

Substance over form Subpart F

Det diskuteras vidare om s.k. *Substance over form-bestämmelser* eller *Subpart F-lagstiftning* 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. Subpart F-lagstiftning, som är den amerikanska motsvarigheten till bestämmelserna i 53 § anv. p. 10 st. 2 b) KL, innebär löpande beskattning av delägares andel i utländska bolag. Det är den allmänna uppfattningen inom OECD att sådana bestämmelser kan användas utan att de direkt framgår av avtalen men att de bör användas på sådant sätt att de inte hindrar bona fide näringsverksamhet. Det sagda innebär att vissa företag kan vara uteslutna från avtalens bestämmelser om begränsning av skattskyldigheten utan att detta direkt framgår av respektive avtal. Den svenske lagstiftaren har dock valt, i syfte att skapa förutsebarhet, att i intern rätt ange de länder vilkas företag ska erhålla avtalsskydd om inte annat uttryckligen framgår av aktuellt avtal. Det innebär att i förhållande till de länder som räknas upp i 16 § 2 mom. 3 st. SIL blir bestämmelserna i 53 § anv. p. 10 st. 2 b) KL inte tillämpliga.

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 vid slutet av varje år meddela varandra 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 respektive 23) behandlar trots detta förmögenhetsskatt och i metodartiklarna (artikel 23, 23 respektive 24) finns också bestämmelser om avräkning från skatt på förmögenhet. Eftersom förmögenhetsskatten inte anges i respektive skatteavtals artikel 2, vilken artikel anger de skatter som omfattas av respektive avtal, omfattas den inte av avtalen, detta trots att förmögenhet behandlas i respektive avtals beskattningsregler och metodartikel.

Indirekta skatter Indirekta skatter, såsom t.ex. mervärdesskatt och energiskatt, samt tullar och socialavgifter omfattas däremot inte av denna bestämmelse och således inte heller av avtalet.

Förbud mot diskriminering Bestämmelserna om förbud mot diskriminering i modellavtalet är dock tillämpliga på skatt av varje slag och beskaffenhet enligt ett uttryckligt stadgande i artikel 24 p. 7. Avvikelse från detta kan dock förekomma i vissa svenska skatteavtal med andra länder.

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 är att det klart ska framgå att de svenska socialavgifterna inte omfattas av avtalen. I t.ex. det nya skatteavtalet med Ukraina (SFS 1995:1339) används OECD-modellens lydelse men i p. 1 protokollet till detta avtal sägs uttryckligen ifrån att sociala avgifter inte omfattas av avtalet även om de ingår i företagets totala beräkning av löner och ersättningar. I p. 3 i kommentaren 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 uppräknningen av de skatter som omfattas av avtalet endast exemplifierande. "De för närvarande utgående skatter, ... är särskilt ...". I svenska skatteavtal är uppräknningen däremot i regel uttömmande 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 LSI omfattas således av skatteavtal som undertecknats före dessa lagars ikraftträdande om den statliga och kommunala inkomstskatten respektive den tidigare bevillningsavgiften omnämns i avtalet. Detsamma torde gälla den skatt som tas ut enligt ExpmL. 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 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.

OECD överväger för närvarande att göra ändringar och förtydliganden i såväl själva avtalstexten som i kommentaren till artikel 2. Om listan på skatter i p. 3 ska vara uttömmande eller exemplifierande är en öppen fråga samt om kommentaren bör modifieras för att återspegla möjligheten att utesluta p. 1 och 2 från artikeln, en praxis som några medlemsstater har utvecklat.

8.3.3 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 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;

d) "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;

e) "behörig myndighet" åsyftar:

1) (i stat A):.....

2) (i stat B):.....

f) "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.

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 "Sverige", dvs. vad som rent geografiskt innefattas i detta uttryck. Motsvarande bestämmelse finns i 53 § anv. p. 2 a KL. Vid tillämpning av avtal måste kontrolleras vad avtalet omfattar i geografisk mening. Av-talet 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 uttrycket *skatt* definierat.

"Person"

Definitionen av uttrycket *person* är mycket vidsträckt. I definitionen omnämns fysisk person, bolag och annan sammanslutning. Genom den betydelse som uttrycket *bolag* getts enligt den i p. 1 b intagna definitionen kommer uttrycket "person" att, förutom fysisk person och annan sammanslutning, omfatta varje subjekt som vid beskattningen behandlas som juridisk person.

"Företag i en avtalsslutande stat"

Någon definition av uttrycket "företag" finns inte i skatteavtalen. Däremot definieras uttrycken *företag i en avtalsslutande stat* och *företag i annan avtalsslutande stat* såsom företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Uttrycket 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 och RÅ 1997 ref. 35. 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 RSV:s yttrande i vilket lämnas följande redogörelse för innebörden av uttrycket "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 sam-band 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) Imperial or Scheduler 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 kommentaren 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 purpose 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 universitet 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 idag. Med andra ord, med "företag i avtalsslutande stat" menas såväl idag som i tidigare modellavtal fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse....

"Medborgare"

Definitionen av uttrycket "medborgare" vilken tidigare fanns i artikel 24 (Förbud mot diskriminering) finns fr.o.m. 1992 års modellavtal i artikel 3 p. 1 f. Eftersom uttrycket förekommer inte bara i artikel 24 utan också i artikel 4 (Hemvist) och 19 (Allmän tjänst) är denna placering av definitionen logisk.

"Internationell trafik"

I många svenska skatteavtal definieras uttrycket *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* 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 uttrycket "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 verklig ledning i Sverige ska kunna utövas krävs att detta företag också enligt intern svensk rätt har fast driftställe i Sverige. I sådant fall kan endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället beskattas här, se vidare under redogörelsen för artikel 8.

"Behörig myndighet"

Uttrycket *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 i Sverige normalt av Internationella enheten (S 4) på Finansdepartementet. RSV (Skatterättsavdelning 2, Internationella enheten) är dock behörig myndighet när det gäller det nordiska skatteavtalet och vissa bestämda frågor i några andra skatteavtal, se avtalen med Amerikas Förenta Stater, Canada, Frankrike, Italien och Spanien. RSV är vidare behörig myndighet när det gäller informationsutbyte i fråga om samtliga avtal. Handräckning med indrivning handläggs i fråga om de nordiska länderna av KFM i Stockholm och i fråga om övriga länder av RSV.

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 RSV, med eget yttrande, överlämna ärendet till regeringen.

Tolkningsregeln

P. 2 ger en allmän regel för tolkning av uttryck som används i skatteavtal men som inte är definierade där och hänvisar endast till betydelsen av uttrycket i sådan intern rätt som avser sådana skatter på vilka avtalet är tillämpligt. I p. 11 av kommentaren 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 uttryck som inte definierats i avtalet ska tolkas. Den större frågan hur skatteavtal i sig ska tolkas berörs däremot inte. Tolkningsproblemet av skatteavtal orsakar speciella problem eftersom ett särskilt regelsystem ska tillämpas samtidigt med övriga interna skatteregler i t.ex. KL och SIL. Just skatteavtalens karaktär av avtal som ska tillämpas samtidigt inom två eller flera länders 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 sjuttiofem 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 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 tillämplig 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 (prop. 1954: 158, SÖ 1975: 1). Enligt denna konvention ska avtal tolkas "ärligt och i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte". Sverige ratificerade Wienkonventionen 1974 och ansluter sig således till dessa principer.

Svensk lag tolkas på ett restriktivt sätt. Det betyder att inhemska lagar såväl som skatteavtal först och främst ska tolkas i enlighet med sin ordalydelse. Om ordalydelsen är oklar beaktas lagstiftarens (när frågan är om intern rätt) eller de avtalsslutande parternas (när frågan 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.

Departementschefen

I propositionen om 1989 års dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90: 33) 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 respektive total skattefrihet förhindras. Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal måste därför utgångspunkten vara att om Sverige enligt

intern lagstiftning äger be-skatta 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 Over- ride

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 beskattnings-rätten 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 för-hållande 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 tillväga-gångssätt för att uppnå huvudsyftet, dvs. att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Av detta skäl har bestämmelser om ömsesidiga överens-kommelser mellan skattemyndigheterna tagits in i skatteavtalen, inte bara för att lösa särskilda fall, utan också för att handlägga andra svårigheter och tvi-velsmål som kan uppkomma vid tolkning och tillämpning av avtal. Detta betyder inte att avtal kan tolkas endast genom en formell ömsesidig överenskom-melse eller genom förhandlingar eftersom domstolars beslut självklart spelar en viktig roll. Samordning skall inte desto mindre anses utgöra en vägledande faktor i tolkningsprocessen.

År 1996 infördes lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. I denna lag stadgas följande rörande tolkningen av skatteavtal:

Ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser om hemvist, definitioner, uppdelning i olika typer av inkomster respektive förmögenhetstillgångar och övriga bestämmelser som rör beskattningsanspråk mot en fysisk eller juridisk person skall användas endast vid tillämpningen av avtalets regler om i vilken utsträckning var och en av de avtalsslutande staterna får beskatta inkomst respektive förmögenhetstillgångar, om hur internationell dubbelbeskattning skall

undanröjas och om förbud mot diskriminering. Om bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal inte hindrar att en viss inkomst eller förmögenhets-tillgång helt eller delvis beskattas i Sverige, skall beskattning i den delen ske enligt svensk lag med bortseende från avtalet.

I förarbetena till lagen (prop. 1995/96:121) uttalas bl.a. att

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.

Varken i denna lag eller övrig intern svensk lagstiftning finns emellertid 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 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 RR:s dom 1998-09-24, mål nr 6642-97/6101), 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. rätts-fallet RÅ 1987 ref. 162, normalt kunna ligga till grund också för den avtals-tolkning 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 över-enskommelser 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 punkt 3 i inledningen till 1997 års version av 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 uttryck 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 uttryck 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 (1992:1193) innehåller dock en särskild tolkningsregel i p. 2 av artikel 43. 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 upp- bär 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, som lyder:

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 uttryck 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 uttrycket 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.

Kommentaren till artikel 3 p. 2 i OECD:s modellavtal har följande lydelse:

Ambulatorisk tolkningsprincip

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).

OECD:s skattekommitté stöder således en ambulatorisk tolkningsprincip. Ingen medlemsstat har reserverat sig mot användningen av denna tolkningsprincip. I 1995 års reviderade version av modellavtalet har detta ytterligare understrukits. I kommentaren till den nya p. 13.1 till artikel 3 p. 2 framhålls att p. 2 har ändrats för att närmare överensstämja med den allmänna och följdriktiga förståelsen bland medlemsstaterna. Vidare uttalas att varje uttryck 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 uttrycket 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.

Tolkningsöverens- kommelse

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 målet RÅ 1992 not. 128 fram till att en viss inkomst härrörde från enskild tjänst (artikel 15 i modellavtalet) trots att behörig myndighet i källstaten skriftligen uttalat att fråga var om inkomst av offentlig tjänst (artikel 19 i

modellavtalet). RR har vidare i domar från 1983, RÅ 1983 Aa 185-188, kommit till ett rakt motsatt resultat än det som redovisats i en ömsesidig överenskommelse som tidigare 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 1983 och troligen också den från 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 förhandlade på grundval av OECD-modellen. Detta framgår också av den bakgrundsbeskrivning som regelmässigt finns i propositionerna om dubbelbeskattningsavtal. I propositionerna anges också ofta om det är från OECD-modellen eller FN-modellen en viss bestämmelse har hämtats eller om bestämmelsen är helt ny. Även avvikelser från OECD-modellen 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 kommentaren 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, 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-modellen, 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-dagarsregeln). 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-modellen 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. Därför torde allmänna uttalanden bli tillämpliga inte bara på det aktuella avtalet utan även på redan existerande och kommande avtal. 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.

Kvalifikationskonflikter

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.

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 emeller-tid 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 uttrycket *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. "egentligt bo och hemvist" enligt KL:s terminologi, bytts ut mot "domicil". "Bosättning" avser därmed de övriga två kriterierna för bosättning enligt KL, 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 kommentaren varit den allmänna uppfattningen bland medlemsstaterna. Vidare har ordet "endast" lagts till i p. 2a, b och c och i p. 3.

I kommentaren har tillägg gjorts till p. 10 enligt följande:

De kriterier på vilka de särskilda reglerna skall tillämpas är de som före ligger när den skattskyldiges hemvist gör att han blir skattskyldig under en period som är kortare än ett beskattningsår. T.ex. en person har under ett kalenderår hemvist i stat A enligt den statens skattelagar fr.o.m. 1 januari till 31 mars och flyttar sedan 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.

Uttrycken "bosatt" och "hemvist"

Som bl.a. framgår av lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal har hemvistreglerna i ett skatteavtal 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 respektive stat (se RÅ 1996 ref. 38 och RÅ 1987 not. 309; jfr även 53 § KL och p. 1 av anvisningarna till samma lagrum, 69 och 70 §§ samma lag samt 2 § 1 mom. 2 st., 17 och 18 §§ SIL). Förhållandet mellan de interna bosättningsreglerna och skatteavtalens

hemvistregler behandlas också i prop. 1995/96:121 om vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. I denna proposition sägs bl.a. följande:

... I dubbelbeskattningsavtalen har vårt beskattningsanspråk beträffande vissa inkomster och förmögenhetstillgångar (i det följande bortses från för-mögenhets- 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 stat en viss inkomst skall anses härröra.

...

... 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 skatt-skyldig enligt reglerna i KL och SIL, 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. Om

Sveriges beskattningsanspråk såvitt avser denna räntein-komst enligt intern skattelagstiftning uppgår till högst 10 % av räntans brutto-belopp, 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.

...

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 dubbelbeskattnings-avtalets 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 respektive stats interna lagstiftning, som en här bosatt person kan anses ha hemvist i den andra avtalsslutande staten vid tillämpning av avtalet.

Svensk beskikningspersonal i utlandet

Sådan person, som avses i 69 § KL, 17 § SIL och 6 § 1 st. p. 3 SFL och som tillhör svensk beskikning eller lönat svenskt konsulat i utlandet ska vid tillämpningen av artikel 4 p. 1 anses vara bosatt i Sverige.

Obegränsat skatt-skyldig

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 SIL: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.

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 länder som tillämpar källstatsprincipen för att där bosatta inte ska hamna utanför avtalets tillämpningsområde. I t. ex. skatteavtalet med Botswana (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.

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. I nyare svenska skatteavtal finns i artikel 4 p. 1 en särskild bestämmelse som innebär att en svensk delägare i ett svenskt handelsbolag omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten när det t.ex. gäller utdelning, ränta och royalty. 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 förvärfvas av person med hemvist där, antingen hos handelsbolaget eller dödsboet eller hos dess delägare.

Bestämmelsen innebär att ett svenskt handelsbolag med två svenska och en utländsk delägare som uppbär ränta från Botswana betalar högst den i avtalet stipulerade källskatten på räntan, 10 procent, på två tredjedelar av ränteintäkten. Den resterande tredjedelen träffas däremot av full botswansk skatt på ränta eftersom den tredje delägaren inte omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Botswana. Den tredje delägaren kan naturligtvis erhålla motsvarande nedsättning om ett skatteavtal mellan hans land och Botswana föreskriver samma procentsats.

Vid tillämpning av nationalitetsprincipen

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 (1994: 1617) som lyder:

En medborgare i Förenta Staterna ... har hemvist i Förenta Staterna.

I artikel 4 p. 1 talas om person som är skattskyldig. Någon definition av uttrycket "skattskyldig" ges dock inte. I RÅ 1996 ref. 84 har RR haft att ta ställning till denna fråga. Förutsättningarna i ärendet var följande:

X AB äger fem i Luxemburg bildade bolag, nedan kallade fondbolag, som har till ändamål att förvalta var sin värdepappersfond. Fyra av bolagen har bildats enligt en lag av år 1983 men alla fem omfattas av en lagstiftning från 1988 om kollektiva placeringar. Varje bolag är ett société anonyme (S.A.) med registrerat kontor och central administration i Luxemburg. Bolagen har intäkter i form av förvaltningsarvode och ränta samt utgifter för

marknadsföring och administration.

Enligt den luxemburska skattelagen (Code fiscal) är ett société anonyme med registrerat kontor eller verklig ledning i Luxemburg i princip obegränsat skattskyldigt till bolagsskatt. Emellertid gäller enligt nyssnämnda lagstiftning från år 1988 att de företag för kollektiva placeringar (les organismes de placement collectif) som lagstiftningen avser är befriade från annan skatt än dels en engångsskatt vid bolagsbildningen (droit d'apport), dels en årlig s.k. taxe d'abonnement som beräknas på förmögenheten i värdepappersfonden och belastar denna förmögenhet. Enligt vad som uppgetts i målet har dessa bestämmelser med stöd av förarbetena tillagts den innebörden att ett fondbolag som inte förvaltar mer än en fond omfattas av skattebefrielsen och således inte är skattskyldigt till bolagsskatt. Om fondbolaget däremot förvaltar två eller flera fonder medges 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 avtalsstat 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. obegränsad 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 luxemburgs 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 uppstår. 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 kommentaren 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 reasons of various criteria. In many countries, 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 exempted 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 countries 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 countries, however, these entities are not considered liable to tax if they are exempt from tax under domestic tax laws. These countries may not regard such entities as residents for purposes of the Convention. Contracting States for whom this is a problem are free to address the point in their bilateral negotiations.

Begränsning av förmåner

Det kan vidare förekomma att en person som enligt definitionen i 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 (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 (1984:174). I t. ex. artikel 24 i skatteavtalet med Barbados (1991:1510) har man valt metoden att undanta personer som omfattas av viss förmånlig lagstiftning från avtalets regler om begränsning av skattskyldigheten 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 USA, SFS 1994:1617) eller genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna (t.ex. skatteavtalet med Vitryssland, SFS 1994:790).

I 1977 års modellavtal uttalades 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 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 kommentaren, 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 sådana avtalsförmåner vilka inte avsetts med avtalet.

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 uttrycket har också betydelse för tillämpningen av bl.a. reglerna om beskattning av inkomst av enskild tjänst i artikel 15.

Svensk intern rätt Bestämmelserna om fast driftställe i svensk lagstiftning finns i 53 § anv. p. 3 KL. 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 svensk intern rätt. När fast driftställe föreligger enligt ett skatteavtals bestämmelser torde i de flesta fall detta också föreligga enligt bestämmelserna i KL, men ett skatteavtals bestämmelser och svensk intern rätt överensstämmer inte alltid.

Definitionen av fast driftställe "tre villkor"

I p. 1 finns den allmänna definitionen av begreppet *fast driftställe*. Enligt denna definition ska samtliga följande tre villkor vara uppfyllda för att ett fast driftställe ska anses föreligga:

- en "plats för affärsverksamhet" måste finnas, dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning och
- denna plats för affärsverksamhet måste vara "stadigvarande", dvs. den måste vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet och
- företagets rörelse måste bedrivas från denna stadigvarande 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.

Definitionen av fast driftställe i 53 § anv. p. 3 KL har i princip kopierats på modellavtalets bestämmelse.

P. 2 innehåller en uppräknig, 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.

Fhb rörande fast driftställe

SRN har i ett förhandsbesked meddelat 1997-09-02 prövat frågan om vad som avses med fast driftställe enligt 53 § anv. p. 3 KL och artikel 5 i skattevtalet (SFS 1992: 1193) mellan Sverige och Tyskland.

Förutsättningarna

Förhållandena i det aktuella ärendet var som följer: Sökanden var ett tyskt bolag vars verksamhet bestod av tillverkning och försäljning av vissa produkter. Det tyska företaget önskade avsätta sina produkter på den svenska marknaden, där kundkretsen primärt utgjordes av detaljister med samma typ av produkter som företagets. På grund av det geografiska avståndet från verksamheten i Tyskland till den svenska marknaden, önskade företaget etablera ett kontor med utställningslokal i Sverige, samt anställa tre personer som skulle tjänstgöra vid kontoret. Personalen skulle hjälpa till att förmedla och marknadsföra företagets produkter på den svenska marknaden.

Avsikten var att en person skulle sköta verksamheten på kontoret, såsom att handha telefonkontakter och förevisa företagets produkter. De övriga två skulle bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder. I övrigt skulle verksamheten bestå av att distribuera broschyrer och generellt informera om företagets produkter, samt att lämna upplysningar om tekniska data avseende utrustningarna, leveranstider, demonstrationer etc.

I ansökan framhölls särskilt att personalen vid det svenska kontoret inte under några omständigheter 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 på tydligt sätt framhållas för de svenska kunderna att de i Sverige anställda inte var säljare, utan endast agerade såsom bud och förmedlare av upplysningar avseende produkterna.

Såvitt avsåg lönen var tanken, att tre fjärdedelar skulle vara fast och att den resterande fjärdedelen skulle vara avhängig av de order som kom från svenska kunder. Det förväntades att den rörliga delen av lönen efter ett eller två år skulle utgöra en tredjedel.

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, ske från Tyskland,
- alla kostnader för driften av det svenska kontoret betalas av det tyska företaget,
- alla leveranser ske 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.

Enligt 6 § 1 mom. c) SIL föreligger skattskyldighet för utländska bolag för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket. I fråga om vad som avses med fast driftställe hänvisas i 2 st. samma paragraf till 53 § anv. p. 3 KL. Där framgår att uttrycket fast driftställe särskilt innefattar bl.a. filial och kontor. Eftersom det i förevarande fall gäller ett tyskt bolag som har för avsikt att bedriva viss verksamhet i Sverige torde även det mellan Sverige och Tyskland ingångna dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992: 1193) bli tillämpligt. I artikel 5 p. 4 e) i skatteavtalet stadgas att fast driftställe ej ska anses föreligga för det fall kontoret eller filialen uteslutande används för att ombesörja reklam, ge upplysningar eller liknande verksamhet av förberedande eller biträdande art.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts gjorde det tyska företaget gällande att det var fråga om ett representationskontor vars verksamhet uteslutande bestod av förberedande och biträdande art, utan behörighet att avtalsmässigt binda det tyska företaget. Kontorets personal skulle arbeta i syfte att upplysa kunderna om företagets produkter, samt att ombesörja reklamåtgärder. Vid förmedling av beställningar till Tyskland var det endast fråga om en hjälpfunktion, där kontorets personal skulle uppträda som bud. Det nämndes också att inget hindrade att svenska kunder vände sig direkt till det tyska företaget när avtal skulle ingås.

Frågorna

Frågorna till SRN:

1. Kommer det tyska företagets ovan beskrivna verksamhet i Sverige innebära att företaget får fast driftställe i Sverige enligt 53 § KL?
2. Om svaret på fråga 1. är jakande, anses det tyska företaget enligt skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland ha fast driftställe i Sverige?
3. Blir svaret på fråga 1 och 2 annorlunda för det fall den svenska personalen avlönas med fast lön i stället för ovan angivna beskrivna rörliga lönesystem?

SRN:s fhb

SRN meddelade följande förhandsbesked.

Oavsett om personalens lön delvis eller helt är fast medför den med ansökningen avsedda verksamheten att X får ett fast driftställe i Sverige såväl enligt 53 § anv. p. 3 KL som enligt skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193).

SRN:s motivering SRN motiverade sitt förhandsbesked på följande sätt:

Intern rätt

Det tilltänkta kontoret utgör tveklöst en stadigvarande plats för X:s affärsverksamhet. Med hänsyn till arten av de arbetsuppgifter som de vid kontoret anställda enligt ansökningen ska utföra, som att "bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder", får vidare X:s verksamhet delvis anses bedriven från kontoret (jfr p. 7 och 10 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal). Vid tillämpning av intern rätt ska således kontoret anses utgöra ett fast driftställe för X. Det förhållandet att personalens lön i sin helhet är fast medför inte annan bedömning.

Skatteavtalet

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), kan enligt nämndens mening verksamheten vid kontoret inte uteslutande anses vara av den arten. Även vid tillämpning av skatteavtalet med Tyskland medför därför inrättandet av ett kontor i Sverige enligt de i ärendet lämnade förutsättningarna att X ska 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 1998-10-14 (mål nr 5698-1997) förhandsbeskedet.

De slutsatser man kan dra av detta fhb är bl.a. att om det finns ett kontor med anställda i Sverige så saknar det betydelse huruvida fakturering sker från kontoret eller ej. Likaså saknar det betydelse om fullmakt att ingå bindande avtal saknas eller ej. Avsikten med verksamheten vid kontoret är ju naturligen att få avsättning för företagets produkter. Detta får förutsättas vara huvudsyftet med ett företags verksamhet, såvida inte verksamheten uteslutande är av förberedande eller biträdande art (se p. 24 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal).

Plats för byggnads-, anläggnings- eller installations-verksamhet

En plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe först om verksamheten pågår under mer än tolv månader. Detta innebär att om verksamheten pågår minst 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 KL: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. Detta kan endast utnyttjas i förhållande till icke-avtalsland. I förhållande till avtalsländer måste den i avtalet stipulerade tidsperioden iakttas.

Verksamhet på kontinentalsockeln

I skatteavtal med länder som har verksamhet på sin kontinentalsockel finns ofta i den bestämmelse som behandlar sådan verksamhet en särskild bestämmelse om när fast driftställe uppkommer, se t.ex. artikel 21 i det nordiska skatteavtalet (1996:1512 och 1997:920), artikel 21 i skatteavtalet med Litauen (1993:1274), artikel 25 i skatteavtalet med Nederländerna (1992:17) och artikel 28 i skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland (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.

Uttrycket "utrustning"

I p. 8 i kommentaren till artikel 5 i modellavtalet, som gäller frågan när uthyrning av anordning, utrustning och byggnad eller immateriella tillgångar till tredje man ska anses utgöra fast driftställe, har uttrycket "utrustning" preciserats till att gälla industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning. Vidare uttalas i p. 9 i kommentaren att uthyrning av containrar är just en uthyrning av industriell eller kommersiell utrustning som dock uppvisar speciella drag. För en fullständigare redovisning när fast driftställe föreligger för sådan verksamhet hänvisas i kommentaren till OECD:s rapport *The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers* publicerad i *Trends in International Taxation*, år 1985.

Tolv månadersgränsen för anläggningsarbeten

I p. 18 i kommentaren till modellavtalet talas bl.a. om missbruk av den i artikel 5 p. 3 intagna tolv månadersgränsen för anläggningsarbeten. Detta missbruk sker på sådant sätt att bolag som ingår i en koncern delar upp kontrakten sinsemellan så att inget kontrakt varar i tolv månader eller längre. Detta problem får enligt kommentaren lösas i bilaterala förhandlingar mellan berörda stater, se t. ex. artikel 5 p. 4 i det nordiska skatteavtalet (1996:1512). I p. 19 i kommentaren har i klagande syfte orden "... hela eller ..." lagts till i följande mening:

Om ett företag (huvudentreprenör), som åtagit sig att utföra ett omfattande byggnadsprojekt, lämnar hela eller delar av projektet på underentreprenad ...

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.

Av p. 32 i kommentaren, som avser en beroende representant, framgår vidare att uttrycket "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 ingår i företagets namn. Vid en första anblick förefaller detta tillägg inte nödvändigt med hänsyn till ordalydelsen i femte meningen i p. 33 i kommentaren som lyder:

En person som har fullmakt att förhandla i fråga om alla enskilda avtals-villkor 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 endast en representant som rent bokstavligt sluter avtal i företagets namn utgör fast driftställe.

OECD:s arbetsgrupp 1 har bildat en särskild arbetsgrupp som undersöker ett antal frågor som uppkommer vid tillämpning av artikel 5. Arbetsgruppen diskuterar

- den exakta betydelsen av ordet "fast";
- vilken sorts affärsaktiviteter som ska innefattas i uttrycket "plats för affärsverksamhet";
- hur reglerna som styr byggnads- anläggnings- eller installationsverksamhet, inklusive de som behandlar inkomst från övervaknings- eller konsulttjänster ska tolkas;
- innebörden av "förberedande eller biträdande verksamhet";
- problem med agenturers fasta driftställen (inklusive frågan när en representant är beroende eller oberoende av huvudmannen).

[Till Innehållsförteckningen](#)

[Till 8.3.4 - 8.3.4 >>](#)

[Till 8.3.5 - 8.3.8 >>](#)

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 8 - Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m. (del 2 av 3)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 8.1 - 8.3.3](#)

[Till 8.3.5 - 8.3.8 >>](#)

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.

Förhållandet mellan avtalens uppdelning av inkomster/tillgångar i olika inkomst- respektive tillgångsslag och vår interna svenska lagstiftning regleras i lag (1996: 161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal (lagen finns intagen i avsnitt 8.3.3 under artikel 3). I prop. 1995/96: 121, som föregick denna lagstiftning, sägs på s. 18 följande i denna fråga:

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 dubbelbeskattnings-avtalets 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 i 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.

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 föränder-liga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineral-förekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp, båtar och luftfartyg anses inte vara fast egendom.

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas på inkomst som förvärfvas 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 företag och på inkomst av fast egendom som används vid självständig yrkesutövning.

Denna artikel behandlar *endast* 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 21 p. 1 (Annan inkomst).

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 KL och SIL. 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 "fast egendom"

I p. 2 definieras begreppet *fast egendom* genom en hänvisning till 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 civilrättsliga 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 uppräkningslista. 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 4 § KL ska tillämpa de regler som gäller för fastighet.

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 uttrycket "fast egendom" i likhet med i modellavtalet omfattar *nyttjanderätt till fast egendom* (se t.ex. RÅ 1995 ref. 91 och RÅ 1989 ref. 37). 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.

Reavinst vid avyttring av fast egendom behandlas inte i denna artikel utan i artikel 13. I vissa äldre avtal omfattar dock artikel 6 även reavinst 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 har i reservationer förklarat att de förbehåller sig rätten att ta in en sådan bestämmelse i sina skatteavtal.

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.

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. Uttrycket *företag i en*

avtalsslutande stat är enligt definitionen i artikel 3 p. 1 d) ett företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat. Fråga kan således vara om fysisk eller juridisk person, annan sammanslutning eller annan som vid beskattningen behandlas som en juridisk person (jfr RÅ 1991 not. 228 och RÅ 1997 ref. 35).

Inkomstberäkningen

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 avtalets bestämmelser.

Armlängdsprincipen

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.

Rymdverksamhet

P. 4 i kommentaren 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.

Överföring av tillgångar

I kommentaren 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 kommentaren 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 ett land 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 kommentaren till modellavtalet föreslås att de båda länderna 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 kommentaren behandlas överföring av osäkra fordringar inom bankverksamhet. Sådana överföringar ska enligt kommentaren 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 ett givet land och lån som tidigare givits av banken eller annan filial till personer som är bosatta i detta land 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 kommentaren 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 fö-retag 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 kommentaren 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

Punkterna 17.5-17.7, som tillagts vid 1994 års revidering av modellavtalet, behandlar frågor om kostnadsfördelning vid tillhandahållande av tjänster.

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 förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftorganisation.

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 övrig 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.

Hemvist-principen

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 kommentaren till modellavtalet, 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.

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.

Användning av container

I några svenska skatteavtal t.ex. det nordiska (1996:1512) och det med Amerikas Förenta Stater (1994:1617) behandlas inkomst av användning av containrar i internationell trafik i denna artikel. Uttrycket "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 poolöverens-kommelser 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.

I svenska skatteavtal finns dessutom oftast en bestämmelse enligt vilken artikeln om internationell luftfart är tillämplig endast på den del av luftfartskonsortiets Scandinavian Airlines System (SAS) inkomst som belöper på den svenske delägaren (AB Aerotransport; ABA), dvs. 3/7 delar av SAS:s inkomster.

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 43 § 1 mom. KL. Artikeln begränsar dock inte tillämpningen av dessa bestämmelser, se t.ex. prop. 1992/93:3 s. 63.

I p. 1 i kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal (1997 års version) utsågs att man i denna artikel utgår från armlängdsprincipen. I denna punkt i kommentaren 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 kommentaren 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 kommentaren 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 (p. 2 i 1995 års och tidigare versioner) i kommentaren 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) 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.

I den svenska översättningen av artikel 9 i 1992 års modellavtal har vissa redaktionella ändringar gjorts, bl.a. har ordet "övervakningen" bytts ut mot "kontrollen" och i p. 2 följer översättningen mera ordagrant den engelska texten. Dessa ändringar av den svenska texten har också fått genomslag i de svenska versionerna av våra skatteavtal men innebär dock inte något nytt i sak.

EU-konventionen om skiljemanna- förfarande

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.

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 verkliga 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 eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

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 eller stadigvarande anordning 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 21 (Annan inkomst).

Bestämmelserna i artikel 10 tillämpas inte heller om utdelningen har verkligt samband med ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke 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) eller, i förekommande fall, artikel 14 (Självständig yrkesutövning) tillämpas. Detta innebär att den begränsning av källskatten som föreskrivs i denna artikel inte tillämpas i sådana fall.

P. 2 begränsar källstatens beskattningsrätt till 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 länder 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-/EEC)) 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 Förbundsrepubliken Tyskland (1992:1193) har Tyskland rätt att ta ut 5 procent som källstat. Med Portugal saknar Sverige avtal. Det grekiska avtalet, som är relativt gammalt, föreskriver ingen procentsats utan att utdelningen, under vissa förutsättningar, ska vara underkastad grekisk inkomstskatt. OECD studerar för närvarande källskattesatserna i modellavtalets artikel 10 för att se om de återspeglar praxis i medlemsstaterna.

Den andel av röstetalet som krävs för tillämpning av den lägre procentsatsen varierar mellan skatteavtalen. I vissa avtal anges viss andel av

Moder- dotter- bolagsdirektivet

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, "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 verkliga 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.

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 SIL 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. RSV ger årligen ut en förteckning (RSV 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 uttrycket 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 bestämmelse 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 skatt enligt de i artikeln angivna skattesatserna måste kunna avgränsas från andra betalningar. Samma princip gäller även för ränta och royalty (se art. 11 och 12).

"Branch profit tax"

I syfte att likställa filialer med dotterbolag tar vissa länder ut en särskild skatt på filialens 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 (1994:1617) och artikel 24 p. 3 i skatteavtalet med Zimbabwe (1989:894).

Underkapitalisering

I p. 25 i kommentaren till artikel 10 i modellavtalet uttalas att artikeln också omfattar ränta när långgivaren rent faktiskt delar den risk som bolaget löper dvs. när återbetalningen i väsentlig grad är avhängig av om 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 långgivaren delar bolagets risk.

Extra-territoriell beskattning

Artikel 10 p. 5 innehåller ett förbud mot extra-territoriell beskattning. Med extra-territoriell beskattning avses härvid 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 kommentaren 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 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, löpande beskattats 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.

Jämfört med 1977 års modellavtal har kommentaren till artikel 10 i nu gällande version ändrats i väsentlig grad. Alla referenser till olika system för beskattning av utdelning i vissa medlemsstater har slopats och ersatts av en mera allmän diskussion om olika sätt att beskatta utdelning.

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 verkliga 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 eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

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 eller stadigvarande anordning i samband varmed den skuld uppkommit på vilken räntan betalas, och räntan belastar det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, anses räntan härröra från den stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen 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 skatteavtalet 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 21 (Annan inkomst).

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 (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 deklarerats och skatten får inte överstiga 5 procent av räntans bruttobelopp.

"Den verkliga 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 tydliggjorts genom att orden "... om den verkliga 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.

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 utslutande beskattningsrätten tillagts hemviststaten.

Den i p. 3 intagna definitionen av ränta gäller endast vid tillämpningen av artikel 11. Förekommer uttrycket 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 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.

"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 eller en stadigvarande anordning där och räntan har verkligt samband med detta driftställe eller denna anordning.

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 kommentaren till artikel 11 p. 5.

Ränta på konvertibla skuldebrev

I p. 19 i kommentaren till artikel 11 i modellavtalet uttalas att ränta på konvertibla skuldebrev ska behandlas som utdelning om lånet tar 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 uttrycket 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 kommentaren 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).

Artikel 12

Royalty

1. Royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och vilkens verkliga 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 biografilm), 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 avtals-slutande staten, från vilken royalty härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royalty betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till royalty eller mellan dem båda och annan person royaltybeloppet, med hänsyn till det nyttjande, den rättighet eller den upplysning för vilken royalty betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till royalty om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtals-slutande 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 royalty 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 eller 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 royalty som är betalningsmottagare. Detta har i samband med 1997 års revidering av modellavtalet tydliggjorts genom att orden "... och vilkens verkliga innehavare har hemvist i den andra staten..." tagits in i artikel 12 p. 1.

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) respektive artikel 14 (Självständig yrkesutövning) vilket innebär att den begränsning av skatten som föreskrivs i denna artikel inte ska tillämpas.

Typ av betalning

P. 2 innehåller en definition av uttrycket *royalty*. Denna definition gäller endast vid tillämpningen av artikel 12. Förekommer uttrycket 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 *royalty*begrepp "varje slags betalning", dvs. såväl engångsbetalningar som periodiska betalningar. I p. 8 i kommentaren till denna artikel 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. 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. Om alla OECD:s medlemsländer 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.

Betalningar för data-mjukvara

I kommentaren till artikel 12 behandlas problemet om betalningar som tas emot för data-mjukvara ("computer-software") ska anses utgöra royalty. Fyra olika situationer behandlas i p. 13 - 16 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal. Dessa situationer är:

- 1) Upphovsmannen till den aktuella mjukvaran ställer en del av sina rättigheter till en annan persons disposition för att göra det möjligt för denna person att utveckla och utnyttja denna mjukvara kommersiellt.
- 2) Betalning erläggs för mjukvara som är anskaffad för personligt bruk.
- 3) Betalningen erläggs som vederlag för avyttringen av samtliga rättigheter till den aktuella mjukvaran.
- 4) Som 3 men överlåtelsen är begränsad till en bestämd tidsrymd eller till ett bestämt geografiskt område.

Den allmänna slutsatsen är att dessa betalningar bör ses som rörelseinkomst (artiklarna 7 eller 14) eller realisationsvinst (artikel 13). I den under 1) ovan nämnda situationen förefaller emellertid betalningen kunna anses utgöra royalty under vissa begränsade omständigheter. I kommentaren till modellavtalet pekar man samtidigt på att det kan vara vanskligt att få in en sådan betalning under definitionen av royalty. Möjligen kan den anses utgöra ersättning för rätten att utnyttja vetenskapligt verk. Från vissa håll har framförts att denna diskussion om mjukvara i kommentaren behöver ändras eller också bör tillägg göras. OECD:s arbetsgrupp undersöker dessa argument.

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

Beskattningsrätten till royalty eller annat belopp, som utbetalas såsom ersättning för nyttjandet av mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång, fördelas enligt artikel 6 (Fast egendom) och inte enligt denna artikel.

"Den verkliga innehavaren"

I denna artikel, liksom i artiklarna om utdelning och ränta, anges uttryckligen att begränsningarna i källstatens beskattningsrätt endast gäller under förutsättning att "den verkliga innehavaren" uppstår ersättningen. En prövning ska ske om mottagaren har rätt till den mottagna ersättningen. Skulle det vid denna prövning framkomma att en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, satts in mellan inkomsttagaren (dvs. den som har rätt till ersättningen) och utbetalaren och att inkomsttagaren inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten, gäller inte begränsningen i källstatens beskattningsrätt

Royalty enligt svensk intern rätt

I det fall Sverige som källstat tillagts beskattningsrätten till royalty som betalas till person som har hemvist i en annan avtalsslutande stat, se t.ex. skatteavtalet med Japan (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 53 § anv. p. 3 st. 5 KL. Det innebär att mottagaren måste deklarerera 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 avser 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 överroyalty "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 överroyalty 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 också beskattningssituationen bli helt annorlunda. Exempelen kan mångfaldigas och överroyalty kan, såväl enligt intern rätt som enligt skatteavtalen, hänföras till en rad olika "inkomstslag".

Det har ofta föreslagits att artikel 12 behöver en källregel motsvarande den som finns i p. 5 i artikel 11. OECD överväger där-för att införa en sådan regel.

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, eller av lös egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som person med hemvist 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) eller av sådan stadigvarande anordning.

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 på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1, 2 och 3 beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

Tidpunkten för beskattning av reavinst

Denna artikel behandlar reavinst vid all överlåtelse av egendom. I artikeln anges inte *hur* en reavinst ska beräknas utan detta får ske enligt bestämmelserna i respektive stats interna lagstiftning. I avtalet anges inte heller vid vilken tidpunkt en reavinst 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 reavinst 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. 1998 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. Överklagandet skall därför avslås.

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 eller som används för att utöva självständig yrkesverksamhet.

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 en annan avtalsslutande stat. 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 21 (Annan inkomst).

Överlåtelse av fast driftställe eller stadigvarande anordning

P. 2 behandlar vinst som uppkommer vid överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett företags fasta driftställe eller som är hänförlig till stadigvarande anordning. Med uttrycket "lös egendom" avses i detta sammanhang all annan egendom än fast egendom. Uttrycket 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 eller den stadigvarande anordningen finns.

P. 2 tillämpas också när ett fast driftställe som sådant (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller en stadigvarande anordning 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 (1992:1193).

Många länder 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.

Containrar

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 (innehåller av AB Aerotransport, ABA) eventuella reavinster vid försäljning av luftfartyg.

I vissa skatteavtal, t.ex. det nordiska (1996:1512) och det med Tyskland (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 reavinst vid försäljning av dessa containrar.

I p. 4 anges att vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som omfattas av bestämmelserna i p. 1-3 ska beskattas endast i den stat där överlåtaren enligt skatteavtalet har hemvist. Denna bestämmelse är tillämplig på bl.a. aktier.

Beskattningsrätten till vinst vid avyttring av aktier efter utflyttning

Enligt 6 § 1 mom. a) SIL och 53 § 1 mom. a) KL 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. Även 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 reavinster 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 (1991:673), fem år i det nordiska skatteavtalet (1996:1512), sju år i avtalet med Storbritannien och Nordirland (1983:898), tio år i avtalet med USA (1994:1617) samt obegränsad i avtalet med Zimbabwe (1989:894).

"Tillgång"

I något avtal används uttrycket "tillgång" i stället för "aktier". Detta ger Sverige en beskattningsrätt under den i avtalet angivna tiden efter skiftet av hemvist även till reavinst 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 (1991:606)]. Dessa tidpunkter behöver inte sammanfalla eftersom den som flyttar från Sverige, på grund av väsentlig anknytning hit, 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 (1991: 673) artikel 13 p. 7. Flyttar den skattskyldige först till ett avtalsland med vilket vi 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 ett land vars skatteavtal hindrar Sverige att beskatta sådan vinst utsläcker inte möjligheten för Sverige att senare, efter bytet av hemvistland, utöva beskattningsrätten.

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 sådan 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 kommentaren till artikel 15.

Jämför reglerna i artikel 7

Bestämmelserna i denna artikel liknar dem som tillämpas på inkomst av rörelse och vilar i stort sett på samma principer som de som ligger till grund för artikel 7 (Inkomst av rörelse). Tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna i denna artikel kan 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 kan 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 företagare som är anställd i sitt "eget" bolag. Den omständigheten att den anställda är t.ex. arkitekt (eller tillhör någon av de övriga yrkeskategorier som bestämmelserna i denna artikel omfattar) ändrar inte detta.

Inkomst som förvärfvas av sportutövare, skådespelare, musiker m.fl. behandlas i artikel 17 oavsett om de utövar fritt yrke eller är anställda.

OECD:s arbetsgrupp 1 har bildat en särskild arbetsgrupp som ska utreda frågor med anknytning till artikel 14. Den första frågan som arbetsgruppen ska försöka besvara är om det fortfarande behövs en artikel 14 i modellavtalet eller om inkomst från självständig yrkesutövning helt enkelt ska beskattas som inkomst av rörelse enligt artikel 7. Om beslutet blir att behålla artikel 14 måste ett antal frågor övervägas.

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 tolv månaders period 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 eller stadigvarande anordning 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 kommentaren 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 kommentaren (p. 2.1) framgår också att den allmänna uppfattningen bland OECD:s medlemsländer är att uttrycket "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). Inom OECD utreds för närvarande frågan om hur man ska behandla ersättning som en person uppbär för att avstå från arbete (för att inte konkurrera) eller utan att något arbete utförs och hur beskattningsrätten till ersättningar av detta slag ska fördelas i sådana situationer.

183 dagar under en tolv månadersperiod

I artikel 15 p. 2 finns den s.k. 183-dagarsregeln, eller montörregeln, 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 tolv månadersperiod (i vissa skatteavtal "beskattningsåret" eller "kalenderåret"). Det är här fråga om varje enskild tolv månadersperiod. 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

Det är endast de dagar då den anställde faktiskt vistas i arbetslandet som enligt modellavtalet ska 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 länder 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. Vid 1995 års revidering ändrades p. 5 i kommentaren till artikel 15. Numera anges endast att hela dagar som tillbringas utanför verksamhetslandet undantas medan del av dag alltid tas med vid bedömningen av om vistelsen överstiger 183 dagar. Ett förslag till en alternativ p. 2 b har tagits in. Enligt denna alternativa punkt krävs att arbetsgivaren har hemvist i samma stat som arbetstagaren.

Beskattningsår i stället för tolv-månadersperiod

I vissa, såväl nyare som äldre, svenska avtal används "kalenderår" eller "beskattningsår" i stället för tolv månadersperiod. 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.

Fast driftställe

Vidare gäller att om arbetsgivaren har fast driftställe (eller stadigvarande anordning) i verksamhetsstaten ges skattebefrielse enligt 183-dagarsregeln endast om ersättningen inte belastar detta fasta driftställe eller denna stadigvarande anordning.

För närvarande pågår ett arbete inom OECD att definiera begreppet "arbetsgivare" vid tillämpning av denna artikel och att klargöra när en ersättning ska anses belasta ett fast driftställe.

Samtliga i p. 2 uppställda förutsättningar 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 Sverige är verksamhetsland.

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 beskattas endast 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 något annat land.

Uthyrning av arbetskraft I p. 8 i kommentaren till artikel 15 i modellavtal uttalas att 183-dagarsregeln i vissa fall gett upphov till skatteundandragande genom att man tilläpdat 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 land 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 verkliga arbetsgivaren. I kommentaren 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).

Gränsgångare

I p. 10 i kommentaren 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 kommentaren 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.

Definitionen av "arbetsgivare" i p. 8 i kommentaren till artikel 15 har förts samman med uthyrning av arbetskraft. Arbetsgruppen överväger om definitionen bör flyttas för att klargöra att den är tillämplig på hela artikeln och om den behöver ändras. Artikel 15 p. 2 innehåller, som tidigare redovisats, ett undantag från källstatsbeskattning om vissa särskilda villkor är uppfyllda. Ett av dessa villkor är att den anställdes lön inte får belasta ett fast driftställe i arbetsstaten. Arbetsgruppen funderar på om det är möjligt att ytterligare beskriva de omständigheter som leder till att ersättningen belastar det fasta driftstället.

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 kommentaren (p. 1.1) till artikel 16 i OECD:s modellavtal framgår att den allmänna uppfattningen bland OECD:s medlemsländer är att uttrycket "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 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.

Artikel 17

Artister och sportutövare

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 underhållnings-artist, 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 underhållnings-artist eller sportutövare själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 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" (tidigare "athletes"). 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. fotbolls- och tennisspelare samt biljardspelare och deltagare i schack- eller bridgeturneringar. Detta framgår också av p. 3-7 i kommentaren till modellavtalet, där man närmare har utvecklat vilken personkrets som omfattas av bestämmelserna.

Bestämmelserna i denna artikel är ett undantag från bestämmelserna i artikel 14 (Självständig yrkesutövning) och artikel 15 p. 2 (Enskild tjänst) respektive 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 inte nämns i artikel 19 p. 3), se vidare nedan.

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 länder har haft den uppfattningen att p. 2, med hänsyn till det ursprungliga syftet att förhindra vissa former av skatteundandragande, endast har varit tillämplig i de 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 kommentaren 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.

I p. 11 b i kommentaren till artikel 17 finns ett uttalande som gör det möjligt för en avtalsslutande stat att avstå från att beskatta inkomst när det föreligger svårigheter att hänföra den till visst framträdande. Andra meningen i denna punkt i kommentaren lyder som följer:

...De enskilda medlemmarna i laget, orkestern etc. kommer att kunna beskattas enligt punkt 1 i den stat där framträdandet sker i fråga om varje vederlag (eller inkomst som uppbärs till deras förmån) som har samband med framträdandet. Om emellertid medlemmarna betalas med fastställda periodiska ersättningar och det skulle vara svårt att hänföra en del av den inkomsten till särskilda framträdanden kan medlemsstaterna besluta, ensidigt eller bilateralt, att inte beskatta ersättningen.

Vid beskattning i Sverige av artister bosatta utomlands tillämpas LSI, se avsnitt 2.11.

Kulturutbyte

I kommentaren till modellavtalet 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), 14 (Självständig yrkesutövning), 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 respektive stat från beskattning i verksamhetsstaten.

Artister eller sportutövare anställda i offentlig tjänst

Vid 1995 års revidering av modellavtalet ändrades, som ovan nämnts, artikel 19 så att artister och sportutövare som är anställda i offentlig tjänst normalt ska beskattas enligt artikel 17. Detta medförde också att p. 13 i kommentaren till artikel 17 ändrades. De två första raderna ersattes och punkten fick därefter följande lydelse:

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 kommentaren 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.

För närvarande utreder OECD:s arbetsgrupp 1 hur p. 2 tillämpas på artistbolag när dessa bolag har bildats i en stat som inte är hemviststat för artisten eller sportutövaren och inte heller är den stat där verksamheten utövas.

Artikel 18

Pension

Om inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 föranleder annat, beskattas pension och annan liknande ersättning som med anledning av tidigare an-ställning betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, endast i denna stat.

Pension, livränta och allmän tilläggspension (ATP) enligt AFL som utbetalas på grund av tidigare enskild tjänst beskattas enligt denna artikel endast i mottagarens hemviststat.

Denna artikel är däremot inte tillämplig på folkpension eller 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).

Finns det en särskild bestämmelse som behandlar utbetalning enligt sociallagstiftningen tillämpas i stället den artikeln på t.ex. ATP och andra utbetalningar enligt sådan lagstiftning som t.ex. sjukpenning.

I många fall kan det vara svårt att bedöma om en viss utbetalning faller in under ett annat lands 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 (SFS 1992:1193) 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

| <i>Utbetalare</i> | <i>Postadress/Telefon/Fax</i> |
|-------------------|---|
| LVA Baden | Gartenstrasse 105 76135 Karlsruhe Tel.: (0721) 8 25 0 Fax: (0721) 5 25 35 03 |
| LVA Berlin | Knabensdorfstrasse 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: LVA-NDBOPF@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 Bayreuth 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 Württemberg | 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 |

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. Dokumentet innehåller 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.

RSV har fått ett antal frågor rörande vilka utbetalningar det är 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 utbetalningr enligt familjepensionslagen [perhe-eläkelaki] 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:

- 1) barntillägg, maketillägg och vårdbidrag för pensionstagare enligt folkpensionslagen [kansaneläkkeen lapsikorotus, puolisolisä ja eläkkeensaajan hoitotuki],
- 2) frontmannapensioner, fronttillägg, extra fronttillägg och extra krigspensioner [rintamasotilaseläke, rintamalisä, ylimääräinen rintamalisä ja ylimääräinen sotaeläke],
- 3) begravningshjälp [hautausavustus],
- 4) moderskapsunderstöd [äitiysavustus],
- 5) barnbidrag [lapsilisä],
- 6) vårdbidrag enligt lagen om vårdbidrag för barn (444/1969) [lapsen hoitotuesta annetun lain (444/69) nojalla maksettu lapsen hoitotuki],

- 7) underhållsstöd enligt lagen om tryggnad av underhåll för barn (122/1977) [lapsen elatuksen turvaamisesta annetun lain (122/77) mukainen elatustuki],
- 8) värnpliktigs dagspenning, militärunderstöd enligt militärunderstödslagen (781/1993) och hemförlovningspenning enligt lagen om hemförlovningspenning (910/1977) [asevelvollisen päiväraha, sotilasavustuslain (781/93) mukainen sotilasavustus ja kotiuttamisrahain (910/77) mukainen kotiuttamisraha; (1.1.1996 A: 1.12. 1995, SK:1333/1995)],
- 9) utbildningsstöd enligt familjepensionslagen (38/1969) [perhe-eläkelain (38/69) mukainen koulutustuki],
- 10) avgångsbidrag och stöd för yrkesinriktad utbildning enligt lagen om utbildnings- och avgångsbidragsfonden (53/1990) och statstjänstemannalagen (755/1986) [koulutus- ja erorahastosta annetun lain (537/90) ja valtion virkamieslain (755/86) mukainen eroraha ja ammattikoulutustuki],
- 11) ersättningar som arbetstagare med stöd av lagen om arbetsförmedling (246/1959) har erhållit av statens medel [työntekijän valtion varoista työnvälityslain (246/59) nojalla saama korvaus],
- 12) i lagen om läroavtal (422/1967) nämnda ekonomiska fördelar som lärlingar erhåller av statens medel [oppisopimuslaissa (422/ 67) tarkoitetut oppilaan valtion varoista saamat taloudelliset edut],
- 13) i 17 § lagen om arbetskraftspolitisk vuxenutbildning (763/ 1990) nämnd ersättning för uppehälle och förmåner som nämns i lagens 27 § [työvoimapolitiisesta aikuiskoulutuksesta annetun lain (763/90) 17 §:ssä tarkoitettu ylläpitokorvaus ja mainitun lain 27 §:ssä tarkoitetut etuudet],

- 14) studiepenning som avses lagen om studiestöd (28/1972) fränsett ersättning för förlorad förvärvsinkomst i form av vuxenstudiestöd samt räntestöd som betalts med statens medel [opintotukilaissa (28/72) tarkoitettu opintoraha lukuun ottamatta aikuisopintorahana saatua ansionmenetykskorvausta sekä valtion varoista maksettu korkoavustus; (1.1.1996 A: 1.12. 1995, SK: 1333/1995)],
- 15) bostadsbidrag enligt lagen om bostadsbidrag (408/1975) och lagen om bostadsbidrag för pensionstagare (591/1978) samt bostadstillägg enligt lagen om studiestöd (65/1994) [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)],
- 16) understöd som en fysisk person får av statens eller kommunens medel för reparation av bostäder [luonnollisen henkilön valtion ja kuntien varoista asunnonkorjaukseen saama avustus],
- 17) förmåner enligt lagen om service och stöd på grund av handikapp (380/1987) [vammaisuuden perusteella järjestettävistä palveluista ja tukitoimista annetussa laissa (380/87) tarkoitettut edut],
- 18) handikappbidrag enligt lagen om handikappbidrag (124/1988) [vammaistukilain (124/88) mukainen vammaistuki],
- 19) förmåner enligt lagen om rehabilitering som ordnas av folkpensionsanstalten (610/1991) och motsvarande förmåner [kansaneläkelaitoksen järjestämästä kuntoutuksesta annetussa laissa (610/91) tarkoitettut ja niitä vastaavat etuudet; (1.1. 1995 A: 29.12.1994, SK: 1465/1994)],

- 20) ersättning enligt lagen om bestridande av bevisningskostnader med statens medel (666/1972) 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],
- 21) 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],
- 22) utkomststöd enligt socialvårdslagen (710/1982) [sosiaalihuoltolain (710/1982) mukainen toimeentulotuki; (1.1.1998 A: 19. 12.1997, SK: 1263/1997) A: 19.12.1997, SK: 1263/1997)],
- 23) verksamhets- eller andra bidrag på 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 utvecklingshämjade, psykiatriska patienter, klienter inom missbrukarvården eller andra klienter inom socialvården, när bidraget stöder klientens vård, rehabilitering eller anpassning till samhället [kunnan, muun sosiaali- tai terveydenhuolto harjoittavan julkisyhteisön tai yleishyödyllisen 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)],

- 24) 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 [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

Beskattnig av norska pensioner - tillämpning av artikel 26 punkt 4 i 1996 års nordiska skatteavtal

Bakgrund

1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512) tillämpas på inkomster som förvärfvas 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 utbetalningsstaten. 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 det särskilda avdrag för ålder och invaliditet (SGA) 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 berättigad till "särskilt avdrag för ålder eller invaliditet" om han hade varit obegränsat skattskyldig där. Bestämmelserna om särskilt avdrag finns i 77 § 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 berättigar inte till norskt särskilt avdrag och således inte heller till avdrag enligt artikel 26 p. 4.

Enligt 77 § 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 (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 (uförepension) 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 (attföringspengar och rehabiliteringspengar) 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 från folketrygden (koderna 218 och 219) eller från annan lagreglerad pensionsordning (ingår bland kod 247).
- *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 länder 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 länder 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 SGA alltid medges och detta oavsett hur stora inkomster den skattskyldige har haft.

Avdrag för premiebetalningar till pensionsordning

I p. 11 i kommentaren 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. en sådan bestämmelse i skatteavtalet med Frankrike (1991:673).

Fördelningen av beskattningsrätten till pensionsutbetalningar är för närvarande föremål för översyn inom OECD som har samlat in uppgifter om samtliga medlemsstaters pensionssystem.

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 avtals-slutande 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 avtalslutande staten om personen i fråga har hemvist och är medborgare i denna stat.

3. Bestämmelserna i artiklarna 15, 16 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 avtalslutande 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 och allmän tilläggspension (ATP) enligt AFL som utbetalas på grund av tidigare offentlig tjänst har tillagts källstaten, dvs. utbetalarstaten (se R79 1:7). Finns det en särskild bestämmelse som behandlar utbetalning enligt sociallagstiftningen tillämpas i stället den artikeln på ATP och andra utbetalningar enligt sådan lagstiftning som t.ex. folkpension.

Folkpension och ATP

I 1994 års revision av modellavtalet har uttrycket "ersättning" ersatts av uttrycket "lön och annan liknande ersättning" i p. 1 a och b samt p. 3. Ändringen har gjorts för att klargöra att artikeln endast är tillämplig på verkliga anställningsförhållanden och på pensioner som grundar sig på tidigare anställning men inte på personer som utövar fritt yrke. Efter denna ändring överensstämmer lydelsen av denna artikel med motsvarande uttryck i artikel 15. I kommentaren har denna ändring behandlats i p. 2.1. I p. 2.2 anges att uttrycket "lön och annan liknande ersättning" ska ha en vid innebörd och också innefatta naturaförmåner, t.ex. om arbetsgivaren betalar hyra för arbetstagarens lägenhet.

Uttrycket "betalas"

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 detta land 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 uttrycket "offentlig tjänst". På ersättning som utbetalas av t.ex. Nordiska Investeringsbanken i Helsingfors, som är en mellanstatlig institution, är 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 nuvarande modellavtal ska denna artikel inte heller tillämpas på ersättning från det allmänna till artister och sportutövare anställda i offentlig tjänst. På sådan ersättning ska istället 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 (1995 års lydelse), dvs. att artikel 17 inte omnämns i punkten. Denna ändrade lydelse av p. 3 har medfört att orden "... artikel 17 för artister och sportutövare..." lagts till i andra meningen och att tredje meningen strukits i p. 6 av kommentaren till artikel 19. Efter dessa ändringar har kommentaren följande lydelse:

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 den andra liknande ersättningen eller pensionen. 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.

Inom OECD överväger man att tillsätta en arbetsgrupp som ska studera frågor med anknytning till artikel 19 och framför allt den fundamentala frågan om artikel 19 fortfarande fyller en viktig funktion.

Artikel 20

Studering

Studering eller affrspraktikant, som har eller omedelbart frre vistelse i en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra avtalsslutande staten och som vistas i den frstnämnda staten uteslutande fr sin undervisning eller praktik, beskattas inte i denna stat fr belopp som han erhåller fr sitt uppehålle, sin undervisning eller praktik, under frutsättning att beloppen härrör från källa utanfr denna stat.

I denna artikel anges att studering som besöker en stat uteslutande fr studier vid universitet eller annan undervisningsanstalt inte ska beskattas i studiestaten fr belopp som han erhåller fr sitt uppehålle, sin undervisning eller utbildning, från källa utanfr denna stat, t.ex. stipendier o.dyl. Detsamma gäller också i fråga om praktikanter. En ytterligare frutsättning som måste vara uppfyllt fr att skattefrihet ska föreligga enligt denna bestämmelse är att den studering eller praktikanten omedelbart frre vistelsen i "studielandet" hade hemvist (enligt artikel 4) i den andra avtalsslutande staten. Uttrycket "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.

Praktikanttjänstgöring

I ett flertal svenska skatteavtal finns bestämmelser som ger skattebefrielse fr 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 fr studering brukar följande bestämmelse tas in:

2. Såvitt avser bidrag och stipendier som inte omfattas av bestämmelserna i punkt 1, skall en student eller affrspraktikant som avses i nämnda punkt vara berättigad till samma befrielse, lättnader och förmåner vid beskattningen som gäller fr en person med hemvist i den frstnämnda avtalsslutande

staten.

Det 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).

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 eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

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 ATP på grund av tidigare blandad tjänstgöring i såväl enskild som offentlig tjänst när avtalet inte innehåller en särskild bestämmelse om utbetalningar på grund av sociallagstiftningen.

**Inkomster från
hemviststaten
eller
tredje stat**

Eftersom artiklarna som behandlar fast egendom, utdelning, ränta, royalty eller reavinst 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 eller stadigvarande anordning i den andra avtalsslutande staten och inkomsten har verkligt samband med detta fasta driftställe eller denna stadigvarande anordning ska beskattningsrätten i stället fördelas enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller artikel 14 (Självständig yrkesutövning). Undantag från denna regel görs dock för inkomst från fast egendom som utgör del av rörelsetillgångarna för ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning och som ligger i en annan stat än det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen 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 inkomstmottagarens/företagets hemviststat. Inkomst av sådan fast egendom som är belägen i inkomstmottagarens hemviststat eller i tredje stat beskattas således alltid i inkomstmottagarens 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.

Till Innehållsförteckningen

<< Till 8.1 - 8.3.3

Till 8.3.5 - 8.3.8 >>

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 8 - Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m. (del 3 av 3)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[<< Till 8.1 - 8.3.3](#)

[<< Till 8.3.4 - 8.3.4](#)

8.3.5. Beskattning av 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, eller av lös egendom hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som person med hemvist 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.

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.

Förmögenhet som består av sådan lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning beskattas enligt p. 2 i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället respektive den stadigvarande anordningen är belägen.

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).

I det fall artikel 8 även omfattar containrar behandlas även innehavet av dem i denna artikel.

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).

Denna artikel innehåller inte några regler om avdrag för skuld. Om en viss skuld får beaktas vid beräkning av den beskattningsbara förmögenheten avgörs med utgångspunkt i de interna svenska

skattereglerna.

Om förmögenhets- artikel saknas?

I de fall ett svenskt skatteavtal saknar en artikel som reglerar förmögenhet innebär det att svenska interna bestämmelser i SFL tillämpas utan inskränkning. I några fall där avtalet visserligen omfattar förmögenhetsskatt har dock artikelns tillämplighet gjorts beroende av om båda de avtalsslutande staterna har förmögenhetsskatt.

Skatteavtalen med de baltiska stater- na

I skatteavtalen med de baltiska staterna finns visserligen en artikel om förmögenhetsskatt men avtalen omfattar enligt artikel 2 i respektive 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 ett skatteavtal.

8.3.6 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning

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.

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 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 artist och idrottsutövare. 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.

Progressions upp- räkning

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 de svenska skatteavtalen. 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

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"

Uttrycket "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 landet eller inte, är inte skyldig att behandla medborgare i den andra staten, vilka inte anses bosatta i landet, på samma sätt som sina egna medborgare som är bosatta i landet, utan endast att behandla dem som i landet 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 modellavtal har p. 4 i kommentaren 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, detta måste 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 statslösa 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. Av denna bestämmelse följde bl.a. att utländska bolag inte fick påföras förmögenhetsskatt i Sverige. Bestämmelsen innebar ett undantag från 6 § 1 mom. 1 st. c) GSFL.

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

Med utgångspunkt i diskussioner inom OECD:s skattekommitté om 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, har p. 51-54 i kommentaren till modellavtalet ändrats. I sådana fall kan dubbelbeskattning förekomma och frågan är nu 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 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 kommentaren föreslagit att man efter den första meningen i p. 3 tar in en bestämmelse enligt vilken fast driftställe-staten ska medge avräkning av den skatt som innehållits i tredje stat. Denna i kommentaren intagna bestämmelse har, efter 1997 års revidering av modellavtalet, fritt översatt 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 medges skatteavräkning för den skatt som betalats 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 en 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 regeln för fast driftställe i skatteavtalet med Belgien.

Stadigvarande anordning

OECD:s arbetsgrupp 1 överväger att utvidga p. 3 till att omfatta även stadigvarande anordning eftersom fast driftställe och stadigvarande anordning behandlas på samma sätt enligt övriga bestämmelser. Man överväger dessutom att försöka förtydliga vad som menas med " ... företag ... som bedriver verksamhet av samma slag ..." eftersom domstolar i några medlemsstater har kommit fram till olika resultat när det gäller att tolka och definiera dessa ord.

Avdrag

Den i 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- respektive 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 C AB till B 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 (efter den 1 januari 1985 finns bestämmelsen i 2 § 4 mom. SIL) var tillämplig på försäljningen. RR konstaterade att så inte var fallet eftersom moderföretaget inte var svenskt. 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.

Koncernbidrag

För att koncernbidrag ska kunna lämnas med skattemässig verkan enligt 2 § 3 mom. SIL krävs det att samtliga bolag i koncernen som berörs av överföringen ska vara svenska bolag. Detta innebär att om t.ex. ett utländskt moderbolag äger två svenska dotterbolag så kan enligt intern svensk rätt koncernbidrag med skattemässig verkan inte lämnas mellan de svenska systerbolagen.

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 avtalet med USA om skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva. Tillämpligt inkomstskatteavtal med USA innehöll inte någon diskrimineringsregel (vilket det nu gällande skatteavtalet gör). Av arvs- och gåvoskatteavtalet framgår emellertid att diskrimineringsregeln tillämpas på alla slags skatter som påförs av en av 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 multinationellt skatteavtal blir tillämpligt när det gäller de nordiska länderna.

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 Kommandit-gesellschaft 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 Kommandit-gesellschaft auf Aktien.

I Sverige saknas en företagsform som motsvarar Kommanditgesellschaft auf Aktien. 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 uttrycket 'motsvarande utländskt bolag' i 27 § 4 mom. lagen /1947:576/ om statlig inkomstskatt och RÅ 1992 ref 53). Aktiebolag ingående i tyska koncerner kan därför i diskrimineringsregelns mening inte anses som "andra liknande företag" i förhållande till D (dotterbolaget till det svenska aktiebolaget). 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 hindrar att avdrag medges

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 koncernbidrag 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 dubbelbeskattnings-avtalet 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 resultatutjämnning av ett slag närmast mot-svarar 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 beskattning av KGaA

Efter RR:s avgörande i RÅ 1996 ref. 69 har emellertid den tyska 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 personligen 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 AUL och skatteavtalet med Nederländerna, var omständigheterna följande:

Ett nederländskt företag (M BV) hade ägt samtliga aktier i X AB sedan detta bolag bildades 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 8 eller 12 § AUL. 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 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. För sökandebolaget gäller emellertid enligt nämndens lagkraftvunna 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 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. 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.

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 %). 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 dubbelbeskattnings-avtal 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 investment-företag, 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-diskrimineringsbestämmelser. Det är endast avtalen med Nya Zeeland och Australien som överhuvudtaget inte innehåller några sådana bestämmelser.

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 vet-skap 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 ger den skattskyldige, utan att han förlorar sin rätt att utnyttja de i respektive 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 uttrycket "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.

Tolkningsöverens- kommelse

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 kommentaren till artikel 25 i OECD:s modellavtal klargörs att de behöriga myndigheterna kan upprätthålla sina kontakter på en rad olika sätt. I kommentaren sägs nämligen följande:

40. 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.

Kommentaren omfattar också en diskussion om behandlingen av skatter i allmänna avtal som avser handel med tjänster (General Agreement on Trade in Services). I kommentaren 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.

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 skatter som omfattas av avtalet i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artikel 1. 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 förfaringsätt 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 kommentaren 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 Format 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 kommentaren diskuteras också att länder enligt intern lagstiftning måste informera en skattskyldig innan information utväxlas enligt ett skatteavtal. Vidare anges i p. 12.1 i kommentaren att medlemsstater har rätt att bilateralt förordna om att information som erhålls får yppas för offentliga tillsynsorgan. Denna punkt lyder fritt översatt:

12.1 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.

Artikel 27

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 konsultsmedlemmar med familj och betjäning.

Enligt 70 § 1 mom. KL anses en person som tillhör främmande makts beskickning eller lönade konsulat 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).

Artikel 28

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 notväxling 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 men däremot för vissa av våra avtalpartners.

8.3.8 Slutbestämmelser

Artikel 29

I kraftträdande

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 noteväxling 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 noteväxlingen.

Artikel 30

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).

Pågående arbete med modellavtalet inom OECD

Vid respektive artikel har anmärkts om det pågår arbete med just den artikeln inom OECD.

Inom OECD:s arbetsgrupp 1 pågår också arbete som är av mera övergripande natur och som inte är hänförligt till en specifik artikel i modellavtalet.

Det har framförts att uttrycket "företag" inte tillför något som begrepp betraktat och att viss förvirring skulle undvikas om det togs bort. Arbetsgruppen studerar denna möjlighet.

I kommentaren till artikel 1 diskuteras tillämpningen av modellavtalet på handelsbolag. Man drar där slutsatsen att medlemsstaterna har alltför skilda åsikter i denna sak för att det ska vara möjligt att komma till en lösning som alla kan enas om på alla frågor inom detta område. En särskild arbetsgrupp studerar hur handelsbolag och andra transparenta

företag behandlas enligt modellavtalet och om det är möjligt att kunna föreslå lösningar på åtminstone några av problemen.

Den engelska versionen av modellavtalet har en maskulin utformning. Åtminstone en av medlemsstaterna har intern lagstiftning som förbjuder ett sådant skrivsätt och flera andra avstår från detta uttryckssätt. OECD:s arbetsgrupp 1 studerar möjligheten att skriva om den engelska versionen av modellavtalet för att tillmötesgå dessa önskemål om ett könsneutralt skrivsätt.

Vidare utreds löpande kommentarens legala status både i förhållande till folkrättens allmänna regler och medlemsstaternas interna rätt.

Till Innehållsförteckningen

<< Till 8.1 - 8.3.3

<< Till 8.3.4 - 8.3.4

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

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 (EEC). 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) och som omfattar tre olika samsamarbetsområden. 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, EEC 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 EEC 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.

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 överlätit 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. Storbritanniens suveräna basområden på Cypern omfattas inte alls av fördraget.

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 medlemsskap 1995 kvarstår endast tre stater på EFTA-sidan, nämligen

- * Norge,
- * Island och
- * Liechtenstein.

9.3 Institutionerna inom Europeiska unionen (EU)

Många svenskar kommer efter Sveriges inträde i den Europeiska unionen att på olika sätt bli verksamma inom någon av 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.

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 kommer att äga 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 över-vaka 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. 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 till-fälle 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 konkurrensbegränsningar, 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)

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 sakkexperter 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 33 § anv. p. 3 KL. 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 (33 § anv. p. 3 KL). 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 33 § anv. p. 3 KL även när ersättningen betalas av EU (prop. 1995/96:152 s. 71). Sker mötesdeltagandet enbart på uppdrag av EU, t.ex. som sakkexpert, utan uppdrag från arbetsgivaren i Sverige, medges avdrag med de belopp som framgår av 33 § anv. p. 3 a KL.

Tillfälligt uppdrag

I de undantagsfall mötesdeltagaren har ett tillfälligt uppdrag är bestämmelserna i 33 § anv. p. 3 KL tillämpliga. Enligt andra stycket i samma anvisningspunkt ska en skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare, under längst tre år anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det. Om bostaden på arbetsorten är tillfällig och enbart beror på tjänsteutövningen, ska den inte anses som sådan bostad utifrån vilken den skattskyldiges vanliga verksamhetsort bestäms enligt andra meningen, under förutsättning att den skattskyldige har annan permanent bostad. Även om sistnämnda bostad är uthyrd eller utlånad bör bostaden på arbetsorten anses vara tillfällig. Bostaden på hemorten ska härvid anses som sådan bostad utifrån vilken den vanliga verksamhetsorten bestäms.

Avdragsnormerna är normalt lägre om annan än arbetsgivaren betalar traktamente. En sådan skillnad har inte ansetts motiverad när t.ex. en mötesdeltagare får lön från ett håll men kostnadsersättning från ett annat. Av tolfte stycket framgår därför att med arbetsgivare jämställs annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

En mötesdeltagare kan således, under ovan angivna förutsättningar, som längst under tre år få avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tjänsteresa även om kostnadsersättningen utbetalas av kommissionen.

Vad som i övrigt sägs om nationella experter i avsnitt 2.16.3 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 mot att låta fler av de övriga organen omfattas av dessa föreskrifter. För de som idag 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 samt att tjänstemännen är befriade från nationell beskattning av anställningsinkomsten 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 (69 § 3 st. KL och 17 § 3 st. SIL). 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

"Andra anställda" finns det i EG-sammanhang av fyra olika slag: 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 tillfälligt 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 KL, SIL och dubbelbeskattningsavtal ska anses som bosatt här (69 § KL och 17 § SIL). Den kostnadsersättning som betalas ut av kommissionen är skattepliktig intäkt i Sverige. Avdrag medges på vanligt sätt vid taxeringen för motsvarande kostnader.

Enligt 33 § anv. p. 3 st. 2 KL ska en skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid någon av EU:s institutioner men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare, under längst tre år anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det. Om bostaden på arbetsorten är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen, ska den inte anses

som sådan bostad utifrån vilken den skattskyldiges vanliga verksamhetsort bestäms enligt andra meningen, under förutsättning att den skattskyldige har annan permanent bostad. Av tolfte stycket samma anvisningspunkt framgår att med arbetsgivare jämföras annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

De nationella experterna kan således, under ovan angivna förutsättningar, som längst under tre år få avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tjänsteresa även om kostnadsersättningen utbetalas av kommissionen.

Familjen följer med

Den som tjänstgör på sådana villkor som nu sagts har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader även om familjen följer med till arbetsorten om bostaden där endast är tillfällig och enbart föranledd av tjänsteutövningen under förutsättning att annan permanent bostad behålls (prop. 1995/96:152 s. 74).

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 eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna (33 § anv. p. 3 b KL). Se vidare avsnitt 2.6.4.

Avdrag för skolavgifter

En skattskyldig som vid förrättning utom Sverige har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt 33 § anv. p. 3 KL har också rätt till avdrag för kostnader för medföljande barns grundläggande skolgång i förrättningslandet (33 § anv. p. 3 d KL). Rätten till avdrag hänför sig till barn som den skattskyldige försörjer och har hand om. Med grundläggande skolgång avses grundskola och gymnasieskola eller motsvarande, men inte eftergymnasial utbildning. Avdrag medges för terminsavgift o.d. medan andra kostnader, som t.ex. resekostnader till skolan, inte omfattas av bestämmelserna. De kostnader för vilka avdrag får göras ska dessutom avse den tid för vilken avdragsrätten föreligger. Vidare krävs att skolgången genomförs i förrättningslandet. Detta innebär att en person som inför en längre utlandsvistelse låter sitt barn gå på internatskola i Sverige inte får avdrag för de kostnader detta kan medföra (prop. 1995/96:152 s. 90).

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.

Bosatta utomlands

Om den nationelle experten anses skatterättsligt bosatt utomlands, 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. p. 1 SINK.

9.4.5 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.

Enligt 33 § anv. p. 3 st. 2 KL ska en skattskyldig som under begränsad tid arbetar vid Europaskolorna men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare, under längst tre år anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen, om den skattskyldige begär det. Om bostaden på arbetsorten är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen, ska den inte anses som sådan bostad som avses i andra meningen, under förutsättning att den skattskyldige har annan permanent bostad. Av tolfte stycket samma anvisningspunkt framgår att med arbetsgivare jämförs annan utbetalare av traktamente om den huvudsakliga delen av arbetet utförs för denne.

Lärare vid Europaskolorna torde inte komma i fråga för avdragsrätt för längre tid än två år (prop. 1995/96: 152 s. 90). Därefter kan de, i de fall dubbel bosättning föreligger, komma i fråga för avdragsrätt för längre tid enligt denna bestämmelse. Tvåårstiden inräknas i den tid under vilken avdrag för dubbel bosättning kan medges.

Vad som i övrigt sägs om nationella experter i avsnitt 2.16.3 ovan gäller även för lärare vid Europaskolorna.

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.

9.4.6 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 motsvarar parlamentsledamotslönen i det landet. I Europaparlamentets regler förutsätts att parlamentarikerna utöver lönen har ett visst socialförsäkringskydd 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 parlamentarikers 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 reskostnader 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 gemenskapsrätten ska anses som vederlag för utförd tjänst i stället för kostnadsersättning har emellertid domstolen inte gett någon vägledning.

Enligt 32 § 3 mom. KL ska den fasta resekostnads- och traktamentsersättning som betalas av Europa parlamentet 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.

Vad gäller andra kostnadsersättningar enligt kapitel 4 ovan är dessa skattepliktiga. Avdrag medges för motsvarande kostnader (prop. 1995/96:152 s. 87).

9.4.7 Assistenten 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.

9.4.8 Europeiska universitetsinstitutet

Enligt 69 § 2 st. KL och 17 § 2 st. SIL gäller att rektorn, generalsekreteraren, medlem av lärarkåren eller annan personal 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 bosatt här i riket enligt KL och SIL samt vid tillämpning av skatteavtal mellan den staten och Sverige. Detta under förutsättning att denne vid tidpunkten för tjänstetillträdet hade sitt skatterättsliga hemvist här i riket och endast på grund av sin verksamhet i

institutets tjänst varit bosatt inom 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.

EG-rätten brukar delas in i primär och sekundär rätt. De grundläggande fördragen med till dessa knutna protokoll och förkla

Primärrätt

ringar samt anslutningsfördragen tillhör primärrätten. Fördragen är i första hand Romfördraget i dess nuvarande form efter de ändringar och tillägg som vidtagits vid skilda tillfällen, senast genom Maastrichtfördraget. Romfördraget 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. Sekundärrätten består

Sekundärrätt

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. förordningen om europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

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 och fusionsdirektivet.

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.

**Proportion-
alitäts-
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 rättssäkerhetsprincip och innebär att det alltid ska råda balans mellan mål och medel.

**Solidaritets-
principen**

Medlemsskapet 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.

**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 gemenskapsrätten 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. Romfördragets 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-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.

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 rättsskipningskaraktär. 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 överläts 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 förhands-besked, 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 hänsjuttit 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.

Som framgår av artikel 12 riktar sig förbudet mot öppen diskriminering på grund av nationalitet. EG-domstolen har klargjort att förbudet även innefattar andra särskiljande kriterier vid beskattningen och 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 och 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.

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 förvärfvas 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 ifråga.

EG-domstolen har regelmässigt avfärdat medlemsstaters argument, när sådana förekommit, om att staten har svårigheter att inhämta information om personer och transaktioner som har

anknytning till andra stater. Domstolen har uppmanat medlemsstaterna att använda EG:s handräckningsdirektiv (77/799/EEC) 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. Klaus Biehl var tysk medborgare och hade innehaft anställning i Luxemburg under en del av ett beskattningsår. Rätten att få tillbaka av arbetsgivaren för mycket inbetald preliminär skatt 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 Luxemburg.

Bachmann

Bachmann, C-204/90. Hanns-Martin 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 ifråga 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 inverdade menligt på den fria rörligheten för personer men godtog, i avsaknad av harmonisering på europainivå, argumentet om skattesystemets "inre sammanhang". 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. Roland 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 ansåg i dom 1995-02-14 att diskriminering inträder 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 förvärfvas i den staten.

Gilly

Gilly, C-336/96. Anette 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. Anette 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.

Förhandsbesked

I ett ärende om förhandsbesked har ett svenskt aktiebolag såsom arbetsgivare och en i bolaget anställd person önskat besked, särskilt med beaktande av EG-rätten, om de inkomstskattemässiga konsekvenserna av en tjänstepensionsförsäkring som tecknas i utländskt livförsäkringsbolag. SRN har i förhandsbesked 2000-02-02 konstaterat att en tjänstepensionsförsäkring tagen i en här i landet bedriven försäkringsrörelse kan medföra rätt till direkt avdrag för vad som principiellt sett är en framtida kostnad medan motsvarande försäkring tagen i en utomlands bedriven försäkringsrörelse inte medför avdragsrätt förrän pensionen betalas. Nämnden har funnit att en sådan särbehandling visserligen kan påverka valet av försäkringsgivare och därigenom utgöra en enligt gemenskapsrätten förbjuden diskriminering, men att avgörandet i Bachmann-målet ger stöd för att ett medlemsland kan tillåtas ha två ordningar för livförsäkringar, en medförande avdrag för erlagda premier och skattskyldighet för utfallande belopp, och en annan enligt vilken avdragsrätt inte föreligger för erlagda premier och skattskyldighet inte föreligger för utfallande belopp. Att ett land tillämpar den senare ordningen beträffande premier erlagda till utländska försäkringsgivare synes, enligt det nämnda avgörandet, inte utgöra otillåten diskriminering. Inte heller ansåg nämnden att de svenska interna reglerna strider mot kapitalets fria rörlighet.

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. SKM beskattade W. med 25 procent enligt reglerna i SINK.

I dom 1998-06-12, mål nr 1752-96, har LR i Norrbottens län ansett det obehövt att inhämta förhandsavgörande och funnit att beskattningen av W. strider mot artikel 39 punkt 2 i EG-fördraget. LR har jämfört W. med en här i landet under hela beskattningsåret bosatt skattskyldig, för vilken helt grundavdrag medges.

SKM har överklagat domen och RSV har i yttrande till KRNSU ifrågasatt om W. är att betrakta som arbetstagare i den mening som avses i artikel 39 i EG-fördraget. Verket hävdar att W:s tjänstgöring inom den svenska statskyrkan får anses utgöra ett led i hans teologiutbildning och att detta går före den ekonomiska verksamheten. Vidare gör RSV gällande att W., såväl med hänsyn till att fråga varit om en korttidsanställning som att den helt övervägande delen av hans inkomster hänför sig till Tyskland (stipendium och underhåll), inte befunnit sig i en jämförbar situation med en i Sverige bosatt person. Ytterligare en fråga i målet är om W. varit offentligt anställd i den mening som sägs i artikel 39 p. 4 i EG-fördraget.

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 58 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 offentlighetsrättsliga 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 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. Domstolen avfärdade även ytterligare argument som framförts från Frankrikes sida.

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 eftersom företaget därefter upphörde att vara skattskyldig för realisationsvinster i Storbritannien. 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 förhindrade inte vare sig en sådan sekundäretablering i Nederländerna eller att företaget flyttade sin primära etablering i 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. Hans Werner var tysk medborgare och hade tidigare varit bosatt i Tyskland men bodde numera i 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 någon fördragsrättighet eftersom han var tysk medborgare. Han hade inte etablerat ett företag över någon landgräns utan i stället valt att flytta till ett annat land än det han var medborgare i. 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 omständigheten 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 Belgien och att Asscher därför i detta avseende befann sig i en jämförbar situation med en i Nederländerna bosatt person. Domstolen ansåg det inte godtagbart att Asscher bestraffades för att han inte var tvungen att betala sociala avgifter i Nederländerna. Vid en prövning huruvida skattesystemets inre sammanhang kunde motivera särbehandlingen fann domstolen att det inte fanns något samband mellan de olika skattesatserna och det sociala skydd personerna var tillförsäkrade och 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 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 inte kunde godtas 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 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.

**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 finns regler om skatteintegrering och beslutet i s.k. dominerade företag kan redovisas i ett dominerande. Detta gäller även fasta driftställen och utdelningar från underliggande bolag togs i det aktuella fallet upp i driftstället. Tyska bolag kan erhålla internationella koncernförmåner i form av skattebefrielse för utdelning och indirekt avräkning, vilket inte är 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 motiveras, 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.

Det kan tilläggas att det förhandsbeskedsärende som rört ett finskt företag i en koncern med helägda underliggande bolag i Finland och Sverige och som bl.a. gällt skattefrihet för utdelning för en nyetablerad svensk filial till ett finskt koncernföretag är återkallat (IHL 99 s. 490f.).

Anpassning till EU-rätten kommer att införas i svensk intern rätt.

**Förhandsbesked
"Koncern-
bidrags-
fallet"**

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 förhandsbesked om tillämpligheten av den s.k. fusionsregeln i 2 § 3 mom. 2 st. SIL har SRN funnit att inte heller 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. Bolagen har överklagat förhandsbeskedet och RR har i begäran om förhandsavgörande ställt frågan om detta är förenligt med gällande gemenskapsrätt.

EG-domstolen har i dom 1999-11-18 (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.

**Förhandsbesked,
utländskt
skadeför-
säkringsföretag**

I ett förhandsbeskedsärende var frågan om den särskilda schablonbeskattningen enligt 2 § 6 mom. 12 st. SIL avseende utländska skadeförsäkringsföretag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige är diskriminerande.

RR har i dom 1999-12-23 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 står i strid mot diskrimineringsförbud i gemenskapsrätten.

Frihet att tillhandahålla tjänster

Artikel 49:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen gradvis avvecklas under över-gångstiden 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 55-58 skall tillämpas på de sakområden som regleras i detta kapitel.

Safir

Safir, C-118/96. Jessica 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 var 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 företagens 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 hinder för sådana bolag att tillhandahålla sina tjänster på den svenska marknaden. Domstolen fann att pre-mieskatten 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.

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 fast-ställa 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.

**Förhands-
besked
3:12-
reglerna**

Enligt 3 § 12 d mom. SIL får vid beräkning av gränobelopp enligt 12 b mom. till anskaffningskostnad för aktie läggas ett löneunderlag, som beräknas på grundval av sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § SAL och 1 § SLFL och som under året före beskattningsåret har utgått till arbetstagarna i företaget och i dess dotterbolag.

I ett antal pågående ärenden om förhandsbesked är den gemensamma frågeställningen om utlandsanställdas löner kan ingå i underlaget enligt 3 § 12 d mom. SIL och om så inte är fallet huruvida detta strider mot EG-fördragets diskrimineringsförbud. En ansökan rör även frågan om undantaget i den s.k. alternativregeln i 3 § 12 d mom. 3 st. SIL står i strid med gemenskapsrättens diskrimineringsförbud.

SRN har, efter att ha givit sökandena negativt besked på frågorna om fåmansföretagslagstiftningen, övergått till att bedöma huruvida diskriminering enligt gemenskapsrätten föreligger eller inte. Nämnden har inledningsvis avfärdat en tillämpning av artikel 43 (f.d. artikel 52) då särbehandlingen har sin grund i att sökandena äger del i ett bolag med dotterbolag som har anställda i utlandet och inte i ett bolag med anställda enbart i Sverige.

Därefter har nämnden uttalat bl.a. följande:

Artikel 56 (f.d. artikel 73b) behandlar hinder för kapitalets fria rörlighet. Skatteregler som behandlar utdelning vilken delvis består av utländska inkomster på ett annat, mindre förmånligt sätt än utdelning som består av inkomster från den egna staten kan utgöra

hinder för investerare från en stat att investera i en annan. Fastän reglerna i artikel 56 (f.d. artikel 73b) enligt nämndens mening främst torde syfta till att undanröja eventuella hinder i den stat i vilken investeringen görs finner SRN att den ifrågavarande särbehandlingen möjligen skulle kunna omfattas av reglerna i artikel 56 (f.d. artikel 73b).

...

Det i artikel 58 1 a (f.d. 73d 1 a) angivna undantaget torde bl.a. ha sin grund i det förhållandet att en majoritet av medlemsländerna har bestämmelser i sina skattelagstiftningar som medför att utdelning från bolag i den egna staten beskattas lindrigare än utdelning från bolag i andra stater. Medan utdelning från den egna staten enligt bestämmelserna ifråga medför rätt för den skattskyldige att från den egna skatten på utdelningen helt eller delvis avräkna den på utdelningen belöpande bolagsskatten föreligger inte annat än i undantagsfall, som ett resultat av ömsesidiga åtaganden i bilaterala dubbelbeskattningsavtal, någon sådan rätt när fråga är om utdelning som erhållits från utlandet eller som görs med medel som intjänats och beskattats i annan stat. Detta leder ofta till att utdelning från utlandet blir föremål för dubbelbeskattning medan utdelning från den egna staten enkelbeskattas.

Avslutningsvis har nämnden anfört följande i ett av beskeden rörande en övergångsregel till bestämmelserna om fria kapitalrörelser.

Till artikel 58 (f.d. 73d) har fogats en förklaring av de stater som var medlemsstater när artikeln tillkom. Enligt förklaringen bekräftades att medlemsstaternas rätt att tillämpa de relevanta bestämmelserna i sin skattelagstiftning enligt artikel 58 1 a (f.d. 73d 1 a) endast avsåg bestämmelser som förelåg vid utgången av 1993. Förklaringar av detta slag ingår inte i EU-rätten, se prop.

1994/95:19 s. 75-77 men har betydelse vid tolkningen av parternas avsikter. Den ifrågavarande förklaringen är således inte bindande för svensk del.

Beskeden har överklagats.

**Förhandsbesked-
tillskott av
kapitalbehandlad
reavinstegendom**

I ett förhandsbesked uppkom fråga huruvida de nya bestämmelserna i 3 § 1 h mom. 1 och 3 st. andra meningen SIL (SFS 1999:643) står i strid mot diskrimineringsförbud i skatteavtal och EG-rätten. SRN ansåg i förhandsbesked 1999-09-27 att förbudet enligt skatteavtalet inte var tillämpligt och uttalade följande beträffande gemenskapsrätten:

Allmänt gäller inom EG-rätten att ett land har rätt att införa bestämmelser om särbehandling så länge det är fråga om att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och skydda den egna skattebasen. Ett behov av att skydda den egna skattebasen aktualiseras när skattekrediter inte återförs till beskattning i den egna staten vid en upplösning av krediten (se Roger Persson SN 1995 s. 6). Förevarande bestämmelser förhindrar att en uppskjuten reavinstbeskattning i praktiken blir definitiv. Den särbehandling som uppkommer genom de aktuella bestämmelserna kan därför inte anses stå i strid med EG-rätten.

I artikel 43 (f.d. artikel 52) behandlas den grundläggande rätten att etablera verksamhet i annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets medborgare. I förevarande fall är det enbart fråga om att Bolagets ägare övergår från att äga Bolaget direkt till att äga Bolaget indirekt. Det är därför enligt nämndens mening inte här fråga om en sådan form av etablering som avses i fördraget.

I artikel 56 (f.d. artikel 73b) behandlas rätten till kapitalets fria förlighet. Skattebestämmelser som behandlar utländskt kapital annorlunda genom att begränsa möjligheten till aktieförvärv med uppskjuten beskattning kan utgöra ett hinder för investerare i en stat att investera i en annan. Enligt artikel 58 1 a (f.d. 73d 1 a) skall dock bestämmelserna i artikel 56 inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har investerat sitt kapital på olika ort. De åtgärder och förfaranden som avses får inte enligt punkten 3 i artikeln utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och och betalningar enligt artikel 56.

Det i artikel 58 1 a angivna undantaget torde bl.a. ha sin grund i det förhållandet att en majoritet av medlemsstaterna har bestämmelser i sina skattelagstiftningar som medför att utdelning från bolag i den egna staten beskattas lindrigare än utdelning från bolag i andra stater. Medan utdelning från den egna staten enligt bestämmelserna ifråga medför rätt för den skattskyldige att från den egna skatten avräkna den på utdelningen belöpande bolagsskatten föreligger inte annat än i undantagsfall, som ett resultat av ömsesidiga åtaganden i bilaterala dubbelbeskattningsavtal, någon sådan rätt när fråga är om utdelning som erhållits från utlandet. Detta leder ofta till att utdelning från utlandet blir föremål för dubbelbeskattning medan utdelning från den egna staten enkelbeskattas. Även i förevarande fall är det fråga om skattebestämmelser som syftar till att investeringar som görs med skattelättnader också beskattas i samma stat. SRN finner

med hänsyn härtill att de i artikel 58 1 a angivna undantaget är tillämpligt i förevarande fall.

Förhandsbesked -lex ASEA

Bestämmelserna i 3 § 7 a mom. SIL förutsätter att det utdelande företaget är svenskt. I ett förhandsbesked har SRN ansett att detta förhållande inte står i konflikt med diskrimineringsreglerna i EG-fördraget. Sökanden, en i Sverige bosatt fysisk person (A), ägde aktier i ett utländskt bolag (UB) hemmahörande i en EG-stat. UB avsåg att dela ut andelarna i ett dotterbolag hemmahörande i en tredje stat. Nämnden uttalade följande:

I förevarande fall är det inte fråga om UB:s beskattning utan endast om en i Sverige bosatt aktieägares beskattning. Det är alltså inte fråga om någon enligt Romfördraget otillåten diskriminering av A på grund av nationalitet. Av samma skäl är bestämmelserna i fördraget i artiklarna 43-48 om etableringsrätt inte tillämpliga. Därtill kommer att angivna bestämmelser är underordnade bestämmelserna i artiklarna 56-60, se artikel 43 andra stycket.

När det gäller diskrimineringsförbud mot kapitalets fria rörlighet gav nämnden i huvudsak samma motivering som i det föregående fallet rörande tillskott av kapitalbehandlad reavinstegendom.

9.8.2 Andra rättsakter

Förordning EEIG

Ministerrådet introducerade 1985 genom en förordning en ny företagsform kallad *europiska 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 bokföringsskyldighet 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.

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- dotter- bolagsdirektivet

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/EEC)*, 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. Artikelns 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 vennootschap 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 "oseakeyhtiö/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 limitée";

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 anonima", "sociedad comanditaria por acciones", "sociedad de responsabilidad limitada" och de offentlighetsorgan 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 Beligen;
- selskabsskat i Danmark;
- yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund i Finland;
- impôt sur les sociétés i Frankrike;
- Phoros eisodematos nomikon
prosopon kerdoskopikou karaktera 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 7 § 8 mom. 8-9 st. SIL och 4 § KupL, se avsnitt 3.1.8.2.

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. I målen yrkat skadestånd avslogs då direktivet inte tydligt nog angav hur innehavstiden skulle beräknas.

Fusionsdirektivet

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem vid sådana fusioner, 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/EEC)*, 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 OL 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.

Leur- Bloem

Leur-Bloem, C-28/95. A. Leur-Bloem var enda aktieägare och företagsledare för två verksamma holländska bolag. För att uppnå resultatutjämnning 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.

**EG:s
handräknings-
och indrivnings
direktiv**

För stater som ingår i EU gäller EG:s handräkningsdirektiv (77/ 779/EEC), se avsnitt 10.1.2.2 och indrivningsdirektiv (76/308/ EEC) såvitt avser mervärdesskatt och punktskatter, se avsnitt 10.2.2.

**Skadlig
skatte-
konkurrens**

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 kommer därvid att 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.

Det får antas att internationella holdingbolag, huvudkontor, finansieringsbolag, licensbolag, captivebolag och samordningscentrer kommer att ingå i kartläggningen. För svenskt vidkommande kan behandlingen av utländska skadeförsäkringsföretag sannolikt komma att diskuteras (se avsnitt 9.8.1).

Direktivförslag om beskattning av sparande

Kommissionen har den 20 maj 1998 på uppdrag av Rådet presenterat ett direktivförslag om beskattning av sparande, Council Directive (COM(98)295) to insure minimum effective taxation of savings income within the EU. Direktivet avses bli tillämpligt på räntor som utbetalas i en medlemsstat till fysiska personer som är bosatta i en annan medlemsstat. Direktivet har som målsättning att säkerställa en effektiv minimibeskattnings av ränteinkomster från sparande i gemenskapen och bygger på den s.k. samexistensmodellen enligt vilken varje medlemsstat efter eget val antingen ska ta ut en minimikällskatt eller förse andra medlemsstater med uppgifter om inkomster från sparande. Fördelen med denna modell sägs vara att medlemsstater som för närvarande är redo att tillämpa den ena metoden kan ha svårigheter att tillämpa den andra, vilket gör det ytterst svårt att under överblickbar tid införa ett gemensamt system för hela gemenskapen. Den metod som en stat har valt ska sedan tillämpas konsekvent mot samtliga medlemsstater och kan inte kombineras med den andra metoden.

Definitionen av ränta är mycket vid och omfattar inkomst av varje slag av fordran. Minimikällskatten är angiven till 20 procent.

**Direktivförslag
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. På samma sätt som enligt moder-dotterbolagsdirektivet är syftet att undvika dubbelbeskattning vid utdelning, ränte- och royalty-betalningar mellan medlemsstaterna. Risken för dubbelbeskattning är emellertid större vid ränte- och royaltybetalningar, eftersom sådana inkomster hos mottagaren normalt är skattepliktig inkomst. Om mottagande företag redovisar en sammanräknad låg beskattningsbar inkomst finns risk att skatten i hemviststaten understiger uttagen källskatt.

**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 (90/463/EEC)). 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 dubbelbeskattningssituation. Konventionen gäller i femårsperioder och avsikten är att förlänga den från år 2000 (SFS 1999:1211 och prop.1998/1999:118).

**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.

Andra förslag

Bland ytterligare förslag som framförts kan nämnas en bolagsform, kallad *europabolag*, som ska göra det möjligt att bedriva verksamhet i två eller flera medlemsstater inom ramen för ett och samma bolag utan att behöva bilda bolag i varje stat där bolaget är verksamt. Vidare har framtagits ett förslag om *rätt till förlustutämning inom koncerner*.

Ytterligare information kan erhållas via EU:s hemsida på Internet som har adress <http://europa.eu.int>.

Till Innehållsförteckningen

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till Innehållsförteckningen

Skattemyndigheternas uppgift är att administrera skatter och avgifter i enlighet med gällande lagstiftning och praxis. För att kunna fullgöra denna uppgift har skattemyndigheterna 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

Skatteförvaltningen har genom skatte- och handräckningsavtalen erhållit befogenheter att för skatteutredning inhämta nödvändig information. Möjligheten att via dessa avtal utbyta information ger därför skatteförvaltningarna möjligheter att bistå varandra vid skatteutredningar, dock i begränsad omfattning när det gäller tredjemanskontroll. Se även Handledning för informationsutbyte med andra stater (RSV 600).

10.1.2 Formella förutsättningar

10.1.2.1 Skatte- och handräckningsavtal

Skatteavtal

Sverige har tecknat skatteavtal med ett 80-tal stater. I RSV: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 osv....".

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 skatter som omfattas av avtalet i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artikel 1. 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 också bestämmelser om informationsutbyte. De nordiska staterna - Danmark, Finland, Färöarna, Grönland, Norge och Sverige - har i stället slutit ett multilateralt handräckningsavtal, SFS 1990:226. Detta avtal omfattar inte bara informationsutbyte utan även indrivning av skatt samt delgivning.

10.1.2.2 Övriga internationella avtal

Europaråds- och OECD-konventionen

Inom Europarådet och OECD har utarbetats en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Konventionen antogs i april 1987 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 Danmark, Finland, Island, Nederländerna, Norge, Polen och USA tillträtt konventionen som trädde i kraft den 1 april 1995. USA har bl.a. 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 Europaråds- och 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. Även detta direktiv är mer långtgående än skatteavtalens bestämmelser om informationsutbyte. Direktivet är tillämpligt på både direkta och indirekta skatter (mervärdesskatt och de harmoniserade punktskatterna).

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.

Upplysningar för skatteutredningar kan i vissa

situationer även inhämtas via andra kanaler, t.ex. genom de svenska beskickningarna utomlands eller via de avtal och konventioner som kan utnyttjas av tullen eller polis- och åklagarmyndighet. Här kommer inte att närmare redogöras för i vad mån och under vilka förutsättningar dessa avtal bör utnyttjas.

10.1.2.3 Intern lagstiftning

Lag om ömsesidig handräckning i skatteärenden

I samband med att Sverige godkände Europaråds- och 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 RSV. Detta innebär att RSV normalt fattar beslut i ärenden som rör tillämpningen av bestämmelserna om handräckning. Ärenden som är av principiell betydelse och där tillämpningen av avtalen kan ifrågasättas ska överlämnas till Finansdepartementet för avgörande. Inom RSV är det internationella enheten som handlägger och fattar beslut i dessa ärenden.

När det gäller handräckning för indrivning inom Norden har behörig myndighetsfunktionen överförs till KFM i Stockholms län.

RSV 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.

RSV ska bl.a. verka för att de förpliktelser som Sverige har åtagit sig i avtalen med andra länder blir uppfyllda och att den svenska skatteförvaltningen lämnar erforderliga upplysningar och bistånd. Dessutom ska verket fatta beslut i varje enskilt ärende där SKM begär handräckning hos annat lands skatteförvaltning och i förekommande fall även avslå en sådan begäran. Verket prövar om ärendet är fullständigt och om det är lämpligt att en handräckningsbegäran sänds till ifrågavarande stat. Om ärendet berör land utanför Norden ombesörjer verket vanligtvis att handlingarna blir översatta. RSV bevakar också att svar inkommer inom rimlig tid och att detta är fullständigt. Det inkomna svaret översänds därefter till den myndighet som begärt handräckningen. Nedan beskrivs hur en handräckningsbegäran bör vara formulerad.

Ärenden om informationsutbyte som inkommer från annat land handläggs inom RSV som också ser till att ärendet tillställs berörd SKM för utredning samt att svar lämnas inom rimlig tid och är fullständigt. Ärenden av enkel beskaffenhet som inte kräver någon mera omfattande utredning, handläggs direkt av RSV.

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 SKM exempelvis för utredning av en skattskyldigs inkomstförhållanden behöver upplysningar som finns tillgängliga i ett annat land. Behörig myndighet i det utredande landet anmodar då det andra landet att inhämta upplysningar. 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 skatteförvaltningen påträffar i den normala kontrollverksamheten.

Automatiskt

Med automatiska kontrolluppgifter förstås kontrolluppgifter av visst slag, vanligen massinformation som exempelvis löner, pensioner, royalties, 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 skatteförvaltningen. 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), Europaråds- och OECD-konventionen samt med stöd av särskilda överenskommelser underställda skatteavtalen med USA, Italien (RSFS 1998:11), Estland (RSFS 1998:9), Lettland (RSFS 1998:10), Polen (RSFSnr ännu ej åsatt) 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.

Närvaro vid skatteutredning i annat land

Den mest långtgående formen av internationellt samarbete är deltagande i skatteutredningar i annat land. Denna samsarbetsform 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.

10.1.5 Ärenden som ska skickas till annat land

Som framgått av avsnittet 10.1.3 ankommer det på RSV att fatta beslut i och handlägga alla ärenden som avser begäran om information från annat land.

Vidare ska all information i ett skatteärende passera RSV 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 berördalaget 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 svensk skatteförvaltning 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 bör 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. RSV:s internationella

enhet kan lämna närmare upplysningar i dessa frågor.

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 möjligt anmäla detta till RSV.

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 tillämpligt 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 under 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 1998:11), Frankrike (RSFS 1998:12), Italien (RSFS 1998:11), Japan, Lettland (RSFS 1998:10), Nya Zeeland, Spanien (1999:8) och Storbritannien.

RSFS 1999:6

Uppgiftsskyldigheten för utbetalare regleras i 3 kap. 63 § LSK och i RSV:s föreskrifter RSFS 1999:6. Uppgiftsskyldighet föreligger alltid för räntor och utdelningar medan uppgiftsskyldigheten i övrigt är begränsad till de slag av ersättningar och länder som framgår av föreskrifterna.

10.1.5.4 Simultana revisioner

Initiativet till en simultan revision kan komma från en SKM, som lämnar förslaget till RSV. Verket tar därefter 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.

RSV utser i samråd med ifrågavarande SKM därefter 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 Europaråds- och OECD-konventionen. Överenskommelser om närvaro vid utredning i annat land kan också ingås enligt EG:s handräckningsdirektiv med annan medlemsstat inom EU. RSV har dessutom särskilda överenskommelser med Estland (RSFS 1998:9), Lettland (1998:10) och Spanien (1999:8).

Begäran att få närvara vid skatteutredning i annat land skickas till RSV:s internationella enhet, 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 RSV, 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 RSV. Verket 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. Sedan beslut fattats översänds ärendet till SKM för utredning.

RSV kan i vissa ärenden av enkel beskaffenhet själv företa erforderliga undersökningar. Det är angeläget att från annat land inkomna ärenden, som av RSV har översänts till SKM, alltid handläggs med förtur.

Sedan svar inkommit till verket sker i princip samma prövning som under avsnitt 10.1.5.1 innan upplysningarna vidarebefordras till skatteförvaltningen i det andra landet.

10.1.6.2 Spontana upplysningar

Spontana uppgifter som kommer in till RSV från

annat land granskas av verket och vidarebefordras till berörd SKM för handläggning.

På detta sätt inkomna spontana uppgifter är ofta av sådan natur, att de kan vara av speciellt intresse för den svenska skatteförvaltningen. 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 RSV på magnetband eller papper, sorteras och vidarebefordras till berörda län. Automatiska kontrolluppgifter är massuppgifter som ofta kommer in för sent för att kunna beaktas vid aktuellt års taxering. Innan uppgifterna vidarebefordras till SKM 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. direkt felaktiga. Kontrolluppgifter av detta slag kan därför ge anledning till särskild utredning och det är viktigt, att det i förekommande fall sker en återrapportering till RSV.

10.1.6.4 Simultana revisioner

Förslag till simultana revisioner, som kommer in från annat land, prövas av RSV. 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 kommer till

RSV som prövar och fattar beslut i ärendet. Verket 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 SKM. 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 SKM 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. 1 § 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, (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.

Europaråds- och OECD-konventionen

I artikel 22 i Europaråds- och 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 ska i sekretesshänseende 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. Informationen får emellertid endast vidarebefordras till behöriga personer som direkt medverkar i taxeringsarbetet. Informationen får inte överlämnas till åklagare för utredning av om skattebrott har begåtts. Informationen torde inte heller kunna överlämnas till personal som sysslar med uppbörd eller indrivning av skatt. 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. "Över huvud taget skiljer sig de intressen som enligt svensk rätt bedöms som skyddsvärda inte 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 den svenska 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." och fortsatte härefter (prop. s. 20 f): "Om det inom gemenskaperna skulle komma att utfärdas en direkt tillämplig sekretessregel som saknar motsvarighet i den svenska sekretesslagen får 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 anges noga 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 den svenska 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 RSV 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 RSV:s publikation 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, Lettland, Litauen, Luxemburg, Marocko, Nederländerna, Tyskland och USA. Dessutom finns ett separat handräckningsavtal med Norden.

Europaråds- och OECD-konventionen

Bestämmelser om indrivning finns även i Eurparåds- och 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. Detta modellavtal är från 1981.

Efter Sveriges inträde i EU finns också möjligheter att begära indrivning i EU:s medlemsländer av bl.a. mervärdesskatt och vissa punktskatter enligt rådets direktiv 76/308. Inkomstskatt omfattas inte av detta direktiv.

10.2.3 Förfarande

Behörig myndighet

Handräckning beträffande svensk skatt sker genom att KFM hos RSV, som i fråga om handräckning är behörig myndighet i samtliga utomnordiska avtal, begär att verket ska översända handräckningen för indrivning av den svenska skatten. RSV 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. 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.

Beträffande utomnordiska skatter gäller att behörig myndighet i den andra staten skickar en begäran till RSV om att dess skatter ska drivas in i Sverige. RSV prövar i varje enskilt fall, på sätt som framgår nedan, om den utländska skatten kan tas ut Sverige. Genom RSV:s beslut blir den utländska skatten indrivningsbar i Sverige. RSV uppdrar sedan åt KFM att driva in skatten, vilket sker enligt samma principer som gäller för motsvarande svenska skatt.

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.

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 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 RSV 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 av de äldre avtalen ges inga möjligheter att i en stat begära indrivning hos den statens egna medborgare eller där hemmahörande juridiska personer, se t.ex. det gamla avtalet med USA. Även det marockanska avtalet har vissa begränsningar. Dessutom måste, enligt de utomnordiska avtalen, beslutet som grundar skattekravet ha slutligen fastställts. Sådana begränsningar saknas i Europaråds- och OECD-konventionen.

I EG:s indrivningsdirektiv 76/308 och i Europaråds- och 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. företräddansvar. Bestämmelser i det nordiska handräckningsavtalet torde ha samma betydelse avseende fordringar som är att betrakta som skattefordringar. Motsvarande bestämmelser saknas i de övriga avtalen.

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 inkomstskatteavtal, 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.

Det nordiska handräckningsavtalet och Europaråds- och OECD-konventionen innefattar däremot i princip samtliga skatter och avgifter, således även punktskatter, mervärdesskatt och socialavgifter. Dessutom omfattas skattetillägg och förseningsavgift. EG:s indrivningsdirektiv innebär att indrivning av moms alltid kan begäras hos annan medlemsstat.

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 ECU.

10.2.6 Ansökan om säkerställande

I bl.a. det nordiska och i det nederländska avtalen 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 Europaråds- och OECD-konventionen samt enligt EG:s indrivningsdirektiv 76/308.

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 person i annat land kan delges handlingar i 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 (USA har dock reserverat sig mot delgivningsbestämmelserna).

10.3.1 Förfarande

Svensk myndighet, som önskar delgivning i främmande stat av handling rörande svensk skatt, ska hos RSV 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 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 tolv månaders period 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 SKM i hemviststaten intygar att preliminär skatt betalats där. För detta ändamål har en särskild blankett tagits fram, NT 1 (RSV 2726). Ansökan om sådant intyg görs av arbetstagaren eller arbetsgivaren hos den SKM där arbetsgivaren är registrerad. SKM 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 (RSV 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 (RSV 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 uppborädsöverenskommelsen 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 RSV, enligt 18 kap. 5 § SBL.

Konstaterar SKM att beskattning ska ske i Sverige och att preliminär skatt har betalats i en annan stat, kan myndigheten hos RSV anhålla om att verket ska begära överföring till Sverige av skatten, NT 4 (RSV 2732) för fysisk person och NT 4S (RSV 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 har i SBL intagits tre paragrafer, 5 kap. 11 §, 18 kap. 5 § och 18 kap. 7 § p. 2.

5 kap. 11 § SBL ger SKM 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 SKM 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 §.

[Till Innehållsförteckningen](#)

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 11 - Socialavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. 2000 års regler

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

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 lagen (1981:691) om socialavgifter (SAL), av en socialförsäkringskonvention eller, sedan den 1 januari 1994, av EG:s regler.

Lagen om inkomstgrundande ålderspension

Från och med den 1 januari 1999 har genomförts ändringar i ålderspensionssystemet som bl.a. har lett till en ny struktur på socialavgifterna och att vissa bestämmelser i lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL) som är av intresse för uttaget av socialavgifter, från och med 1999 har överförts till nya lagar, främst lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension (LIP).

Avgifternas sammansättning

De enskilda avgifterna enligt SAL utgörs av en ålders- och efterlevandepensions-, föräldraförsäkrings-, sjukförsäkrings-, arbetsskade- och arbetsmarknadsavgift.

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.

Avgifts-skyldighet 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. Avgifterna ska användas vid finansieringen av den allmänna försäkringen och till vissa andra sociala ändamål (1 kap. 1 §). SAL grundar sig därför på bestämmelser i AFL om vad som är sjukpenninggrundande inkomst (SGI) och - från och med 1999 - på bestämmelser i LIP om vad som är pensionsgrundande inkomst (PGI).

Arbetsgivaravgifter

Socialavgifter i form av arbetsgivaravgifter regleras i 2 kap. SAL. Arbetsgivarens skyldighet att betala ålderspensionsavgift styrs, från och med 1999 av LIP. Skyldigheten att betala övriga avgifter styrs däremot av bestämmelser i lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring (LAF), som rör vem som är försäkrad för arbetsskada. Skyldigheten enligt svensk lag att betala ålderspensionsavgift respektive övriga avgifter kommer därför att redovisas var för sig.

Beloppsgräns Enligt huvudregeln ska en arbetsgivare betala arbetsgivaravgifter på utbetald lön eller därmed jämförbar ersättning eller förmån till mottagare (fysisk person) som har A-skattsedel eller som saknar skattsedel, om ersättningen uppgår till 1 000 kr eller mer till en och samma person under kalenderåret. Gränsen är dock 10 000 kr om utbetalaren är fysisk person eller (svenskt) dödsbo och ersättningen inte är utgift i en näringsverksamhet som bedrivs av utbetalaren. Från och med 1 januari 2000 kan dock parterna komma överens om att utbetalaren betalar arbetsgivaravgifter på beloppet ("likställighetsavtal").

Egenavgifter Socialavgifter i form av egenavgifter regleras i 3 kap. SAL. Vilka avgifter som ska betalas och på vilket underlag de ska beräknas grundar sig på bestämmelser i AFL och LIP om SGI och PGI.

Allmän pensionsavgift Dessutom ska både anställda och egenföretagare 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 6,95 procent år 1999 och 7,0 procent år 2000. Avgiften, som beräknas på sådana inkomster som är pensionsgrundande, ingår i den preliminära skatten och är avdragsgill vid taxeringen.

Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Särskild löneskatt betalas bl.a. på lön till anställd som vid årets ingång fyllt 65 år, på inkomst av aktiv näring för den som fyllt 65 år och på inkomst av passiv näring.

1999 finns det två procentsatser för den särskilda löneskatten på förvärvsinkomster; en lägre när även ålderspensionsavgift ska betalas och en högre när endast särskild löneskatt ska betalas. Den lägre procentsatsen är 18,09 procent för år 1999 och 16,16 procent för år 2000. Den högre procentsatsen är 24,26 procent under båda åren (lag /1990:659/ om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL). Vissa förvärvsinkomster (t.ex. lön till person född 1937 och tidigare som vid årets ingång fyllt 65 år samt vissa försäkringsersättningar) grundar inte rätt till socialförsäkringsförmåner. För dessa inkomster betalas i stället för socialavgifter särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster enligt den högre procentsatsen.

Eftersom rätt till inkomstgrundad ålderspension enligt det nya systemet ska kunna tjänas in utan någon åldersgräns uppåt av alla som är födda 1938 eller senare, ska arbetsgivaravgift i form av ålderspensionsavgift och särskild löneskatt (den lägre procentsatsen) betalas på lön och annan skattepliktig ersättning för arbete till den som vid årets ingång fyllt 65 år (blir aktuellt först år 2004). Den som har inkomst av annat förvärvsarbete och är född 1938 eller senare ska betala egenavgifter i form av ålderspensionsavgift och särskild löneskatt (den lägre procentsatsen) om han vid årets ingång har fyllt 65 år eller haft hel ålderspension hela året. Fallet med hel ålderspension kan inträffa redan 1999.

På inkomst av annat förvärvsarbete för den som är född 1937 eller tidigare samt på inkomst av passiv näringsverksamhet betalas endast särskild löneskatt (den högre procentsatsen).

För det året under vilket en person med inkomst av annat förvärvsarbete avlidit, betalas endast särskild löneskatt med den högre procentsatsen.

Inkomstbegreppet

SAL, AFL och LIP har andra inkomstbegrepp än KL. I stället för indelningen tjänst/näringsverksamhet använder SAL, AFL och LIP beteckningarna inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete än anställning och behandlar enbart förvärvsinkomster som kan grunda rätt till socialförsäkringsförmåner.

Till anställning hänförs i huvudsak inkomster av förvärvsarbete som någon utfört som arbetstagare eller uppdragstagare med A-skatt samt en del pensionsgrundande sociala förmåner m.m. som exempelvis sjukpenning, föräldrapenning och dagpenning från A-kassa.

Inkomst av annat förvärvsarbete än anställning motsvarar i huvudsak inkomst av aktiv näringsverksamhet, men kan också avse vissa tjänsteinkomster. Exempel på inkomst av tjänst som är att anse som inkomst av annat förvärvsarbete är lön från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige, när överenskommelse har träffats enligt 3 kap. 2a § AFL att mottagaren ska betala sina socialavgifter själv i form av egenavgifter (s.k. omvänt likställighetsavtal).

Socialförsäkringskonventioner

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 2000-01-01 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 1408/71 ("tillämpningsförordningen"). Förordningen reglerar vilket lands socialförsäkringssystem som ska vara tillämpligt när en medborgare 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.

Förordningens regler är, när det gäller medborgare i EU- eller EES-land, överordnade både svensk lagstiftning och socialförsäkringskonvention.

Var en person ska beskattas påverkar inte socialförsäkringstillhörigheten, men kan i vissa fall påverka möjligheten att påföra egenavgifter/allmän pensionsavgift.

11.1.1. Bosättningsbegreppet i AFL

I 1 kap. 3 § AFL sägs bl.a. att svensk medborgare är försäkrad enligt lagen om allmän försäkring. Även utländska medborgare är försäkrade om de är bosatta i riket. En försäkrad som lämnar Sverige ska anses bosatt här om utlandsvistelsen är avsedd vara högst ett år. Riksförsäkringsverket (RFV) har i föreskrifter (RFFS 1998:11) om inskrivning och avregistrering hos allmän försäkringskassa närmare utvecklat bosättningsbegreppet inom socialförsäkringen. Där anges bl.a. i 2 § att en person som kommer till Sverige med avsikt att vistas här stadigvarande, ska anses bosatt här. Detsamma gäller för den som vistas här begränsad tid, om anledningen till vistelsen är förvärvsarbete eller studier och vistelsen är avsedd att vara mer än ett år.

11.1.2. Utsänd arbetstagare

Med utsänd arbetstagare avses den som av sin arbetsgivare sänds till ett annat land för att där utföra ett arbete av tidsbegränsad varaktighet för arbetsgivarens räkning. En förutsättning för att utsändning ska anses föreligga, är att arbetstagaren vid utsändandet omfattas 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. 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.

Begreppet utsändning har samma innebörd i AFL som i konventionerna och i EG:s regler. EG-rätten ställer emellertid numera inte något krav på att lönen ska betalas av den utsändande arbetsgivaren (administrativa kommissionens beslut nr 162 av den 31 maj 1996). Lönen kan helt eller delvis betalas ut av ett företag i sysselsättningslandet.

Socialavgifter ska emellertid betalas i utsändningslandet. För lön som utbetalas efter den 30 juni 1998 av det utländska företaget ska den svenska arbetsgivaren betala avgifter (1 kap. 2 § SAL).

Utsändningen måste alltid styrkas med ett intyg om tillämplig lagstiftning (blankett E 101) inom EES/EU-området och med ett utsändningsintyg mellan Sverige och ett annat konventionsland (se nedan under 11.3.1 och 11.3.2).

11.1.3. Gränsdragningen mellan tjänsteresa och utsändning

Den som företar en 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. En tjänsteresa är i regel kortvarig och övernattning sker ofta på hotell. Om vistelsen är långvarig eller resorna 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 utfärdas även vid tjänsteresor inom EU-/EES-området.

11.2 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Enligt lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, ska särskild löneskatt (SLF) betalas på vissa inkomster som inte alls ger rätt till socialförsäkringsförmåner eller ger rätt endast till inkomstgrundad ålderspension. Det finns från och med 1999 två olika procentsatser för SLF. För år 1999 är procentsatserna 18,09 procent respektive 24,26 procent, för år 2000 16,16 procent respektive 24,26 procent. Om inkomsten ger rätt till inkomstgrundad ålderspension, betalas SLF med

den lägre procentsatsen tillsammans med ålderspensionsavgift. Om inkomsten inte ger rätt till några förmåner betalas endast SLF, då med den högre procentsatsen. För anställda och egenföretagare som är födda 1937 eller tidigare gäller de äldre reglerna, dvs. ålderspensionsavgift ska aldrig betalas tillsammans med SLF. Exempel på när en arbetsgivare/utbetalare ska betala enbart SLF är, förutom lön till anställd som är född före 1938 och vid årets ingång 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 före 1938 och vid årets ingång fyllt 65 år och inkomst av annat förvärvsarbete för det år den försäkrade avlidit.

SAL:s regler beträffande beräkning av underlaget för socialavgifter m.m. är i huvudsak tillämpliga på den särskilda löneskatten.

Förordningen är inte tillämplig på SLF.

11.3 Förordning (EEG) nr 1408/71 om social trygghet

Från och med den 1 januari 1994 gäller 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 en anställd som är medborgare och bosatt i ett EES- eller EU-land innebär detta att EG:s regler bl.a. reglerar rättigheten till sociala förmåner och skyldigheten att betala socialavgifter när man arbetar i ett annat EES- eller EU-land än bosättningslandet. De materiella bestämmelserna om vilket lands lagstiftning som är tillämplig finns i förordningen (EEG) nr 1408/71, medan förordningen (EEG) nr 574/72 främst innehåller administrativa föreskrifter.

Den senaste kompletta utgåvan av de två förordningarna finns i Europeiska gemenskapernas officiella tidning (EGT) nr L 28 av den 30 januari

1997. Ett antal ändringar har dock gjorts sedan dess. Ändringarna publiceras också i förordningsform i EGT.

Diskrimineringsförbud

Enligt EG-rätten ska en medborgare i ett medlemsland som arbetar i ett annat medlemsland omfattas av samma rättigheter och skyldigheter inom socialförsäkringen som landets egna medborgare. Diskriminering på grund av medborgarskap eller bristande bosättning är inte tillåten. Detta innebär att i förhållande till andra EU-medborgare kan Sverige inte upprätthålla kravet på bosättning för att tillhandahålla sociala förmåner, om vederbörande enligt förordningen ska omfattas av svensk lagstiftning.

Medlemsländer

Förordningen omfattar medborgare i följande länder:

| | |
|---------------|---------------|
| Belgien | Luxemburg |
| Danmark | Nederländerna |
| Finland | Norge |
| Frankrike | Portugal |
| Grekland | Spanien |
| Irland | Storbritanien |
| Island | Sverige |
| Italien | Tyskland |
| Liechtenstein | Österrike |

Island, Liechtenstein och Norge omfattas av förordningen genom EES-avtalet, de övriga länderna genom medlemsskap i EU.

I fortsättningen kommer beteckningen "EU-land" respektive "medlemsland" att användas för både EU- och EES-land.

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.

Behörig institution i Sverige är försäkringskassan.

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), även om han är bosatt i något annat medlemsland och även om arbetsgivaren finns i något annat medlemsland. Sociala förmåner intjänas och avgifter betalas i det land vars lagstiftning är tillämplig. I normalfallet får socialavgifter inte tas ut i två länder samtidigt. Detta innebär bl.a. att den allmänna pensionsavgiften inte får tas ut här av en medborgare i EU-land när socialavgifter enligt förordningen ska betalas för honom i ett annat EU-land.

Offentligt anställda omfattas normalt alltid av lagstiftningen i arbetsgivarens land, även om arbetet utförs i annat EU-land (artikel 13.2.d). 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 svensk eller annan EU-medborgare, 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 erläggas i arbetslandet. Inga avgifter betalas i Sverige.

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.

Intyg om tillämplig lagstiftning

Vid utsändning till annat land måste tillhörigheten till det utsändande landets lagstiftning kunna styrkas. Den anställde ska 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 på initiativ av arbetsgivaren. Saknas intyg gäller huvudregeln att arbetslandets lag är tillämplig.

Om skattemyndigheten 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. SKM kan inte ensidigt underkänna ett intyg på en E-blankett. (EG-domstolens dom den 10 februari 2000, mål C-202/97, Fitzwilliam Executive Search Ltd).

Även vid förlängning av utsändningstiden utöver 12 månader, utfärdar den behöriga institutionen ett intyg, Förlängning av utsändningsperiod (blankett E 102).

Försäkringskassan ska skicka kopia av intygen till skattemyndigheten.

11.3.2 Arbetsgivare i annat EU-land. Utsändning till Sverige

Om en arbetsgivare i ett annat medlemsland sänder en EU-medborgare 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. Intyg om tillämplig lagstiftning respektive intyg om förlängning ska kunna företes.

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.

11.3.3 Samtidigt arbete inom två eller flera

EU-länder

Om man är anställd för arbete inom två eller flera EU-länder samtidigt, omfattas man i normalfallet av lagstiftningen i det EU-land där arbetsgivarföretaget har sitt säte (artikel 14.2a) och 14.2b)ii). Ett antal undantag finns emellertid.

Resande eller flygande personal hos företag som bedriver verksamhet med internationella transporter

- 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 EU-land (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 EU-land (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 finns ett särskilt intyg om tillämplig lagstiftning, blankett E 110.

Andra anställda än flygande och resande personal

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).

Flera arbetsgivare i två eller flera länder:

- 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 samtidigt ska kunna förete intyg på blankett E 101.

Verksamhet över en gemensam gräns

Den som arbetar i ett EU-land för ett företag som har sitt säte i ett annat EU-land 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

Den som är offentligt anställd och försäkrad i ett särskilt system för offentligt anställda 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 (Rådets förordning /EG/ nr 1606/98).

Svenska offentligt anställda är omfattade av den allmänna socialförsäkringen och artiklarna 14e och 14f kan därför inte bli tillämpliga på dessa.

11.3.4 Egenföretagare (andra än sjömän)

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).

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. 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.

Intyg om tillämplig lagstiftning (blankett E 101) respektive förlängning (blankett E 102) ska kunna företes.

Huvudsakligt arbetet

I tillämpningsförfordningen 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".

11.3.5 Sjömän

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).

Utsändningsreglerna är tillämpliga även på sjömän: en sjöman som sänds ut för arbete på ett annat EU-lands 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:

- Den som utför arbete inom ett lands territorialvatten eller i en hamn ombord på ett fartyg som för ett annat EU-lands 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 EU-lands flagga, men får sin lön från ett företag med säte i annat EU-land, ska omfattas av lagstiftningen i det landet, om den anställde också är bosatt där. Den som betalar ut lönen ska ses som arbetsgivare.

För sjömän, som utan att vara bosatta i Sverige ska omfattas av svensk socialförsäkring, är Göteborgs allmänna försäkringskassa, Sjöfartskontoret, behörig institution.

11.3.6 Anställd i en medlemsstat och egenföretagare i en annan

Den som arbetar som anställd i en stat och som egenföretagare i en annan stat 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

Från denna regel har medlemsländerna begärt undantag i ett antal speciella fall (artikel 14c.b). Undantagen finns noterade i bilaga 7 till förordningen. 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 offentligtanställda (se ovan) 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).

Om en beskickningsanställd som inte är statligt anställd, är medborgare i 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. (Tillämpningsförfordningen, artikel 13.1.)

Den som har utnyttjat sin valrätt, ska anmäla detta till den behöriga institutionen i det land vars lagstiftning har valts (i Sverige försäkringskassan). Institutionen utfärdar intyg på blankett E 103, Val av tillämplig lagstiftning.

11.3.8 EG:s hjälppersonal och nationella experter

EG:s hjälppersonal

Samtliga EU:s institutioner och organ anställer s. k. hjälppersonal (auxiliary staff) på kortare tid. Hjälppersonalen 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 lagstiftningen i det land de är medborgare. Valet ska göras vid anställningens början och gäller sedan hela tiden ut.

Enligt tillämpningsförfordningen artikel 14.1 och 14.2 ska anställningsmyndigheten informera den behöriga institutionen i det "valda" landet (i Sverige försäkringskassan) om valet. Institutionen utfärdar sedan intyg på blankett E 103.

Nationella experter

EG-kommissionen och det till kommissionen knutna forskningscentret (Joint Research Centre) anlitar för tidsbegränsade uppdrag (tre månader till tre år) nationella experter (detached national experts). Dessa experter arbetar åt kommissionen men anses formellt anställda och utsända av sin nationelle arbetsgivare. En svensk nationell expert ska stå kvar i den svenska socialförsäkringen under hela uppdraget. För offentligt anställda följer detta automatiskt enligt artikel 13.2d). För en privatanställd nationell expert, vars uppdrag kommer att överstiga ett år, måste arbetsgivaren ansöka om dispens enligt artikel 17.

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL gäller att den nationelle experten samt vissa andra anställda inom EU:s institutioner ska anses ha tjänstestället hos den svenske arbetsgivaren i längst tre år om den anställde begär det.

11.3.8.1 Marie Curie-stipendier

Forskarstipendier från de Europeiska

gemenskaperna (s.k. Marie Curie-stipendier) är skattepliktig inkomst av tjänst. Om stipendiet utbetalas av en *svensk* värdinrättning, ska utbetalaren betala arbetsgivaravgifter på stipendiebeloppet. Om ett *utländskt* organ betalar ut stipendiet ska mottagaren betala egenavgifter. 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) från artiklarna 13-16 i förordningen (artikel 17). 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 medges dispens i upp till fem år.

Den institution/myndighet som medgivit dispensen ska utfärda intyg på blankett E 101.

11.3.10 Förbindelser om ålderspensionsavgift inom EU-området

Möjligheten för en arbetsgivare att teckna en förbindelse om frivillig betalning av ålderspensionsavgift (före 1999: ATP-förbindelse) för utsänd eller lokalanställd svensk anställd har upphört inom EU-området från och med den 1 januari 1994. Gamla förbindelser bör sägas upp. Arbetsgivaren ska i så fall ta kontakt med Riksförsäkringsverket.

Utanför EU-området gäller förbindelserna f.n. som tidigare. Observera dock att möjligheten att nyteckna förbindelser utanför EU-området kommer att upphöra från den 1 januari 2001. Se vidare

avsnitt 11.4.6.

11.3.11 Omvänt likställighetsavtal

En arbetsgivare som saknar fast driftställe i det medlemsland där den anställda arbetar, kan komma överens med den anställda att denne betalar de sociala avgifterna själv (avtalet brukar i Sverige kallas omvänt likställighetsavtal). Denna regel finns i artikel 109 i tillämpningsförordningen. Motsvarande regel finns i 3 kap. 2a § 1 st. AFL. Enligt artikel 109 ska arbetsgivaren underrätta den behöriga institutionen i arbetslandet (i Sverige försäkringskassan) om överenskommelsen. Den anställda ska enligt 2 kap. 18 § LSK ange i sin självdeklaration om en sådan överenskommelse finns.

Om överenskommelse saknas ska arbetsgivaren i vanlig ordning betala arbetsgivaravgifter.

Regeln i artikel 109 är tillämplig även på svensk arbetsgivare som sysselsätter personal i annat EU-land.

11.3.12 Utsändning av anställd som inte är EU-medborgare till EU-land

Om en svensk arbetsgivare sänder ut en anställd, som visserligen är bosatt i Sverige men som inte är EU-medborgare, för arbete i annat EU-land, eller arbetsgivare i EU-land sänder en icke EU-medborgare till Sverige, gäller inte förordningen. I stället gäller socialförsäkringskonventionens regler om en sådan finns.

Sverige saknar f.n. konvention med två EU-länder, Belgien och Irland, samt med EES-landet Liechtenstein. Vid utsändning av icke EU-medborgare till eller från dessa tre länder gäller svensk lag, dvs. 12 månaders utsändningstid.

11.3.13 Förslag till ny förordning

Under våren 1999 har ett förslag från Rådet om ny förordning om samordning av de sociala trygghetssystemen remissbehandlats. Det viktigaste förändringsförslaget innebär att

förordningen ska bli tillämplig även på s.k. tredjelandsmedborgare, dvs. personer som är bosatta i ett medlemsland och omfattade av dess socialförsäkring utan att vara medborgare i något medlemsland.

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

En av grundprinciperna i alla konventioner är att den som förvärvsarbetar omfattas av socialförsäkringslagstiftningen i arbetslandet. Socialavgifter ska därmed erläggas i enlighet med arbetslandets lagstiftning. Från denna regel finns undantag för bl.a. utsända arbetstagare.

Ej avsiktskonventioner och avsiktskonventioner

Utsändningsreglerna är utformade antingen så att den utsände alltid står kvar i hemlandets socialförsäkring ett bestämt antal månader och först därefter omfattas av arbetslandets lagstiftning (s.k. ej avsiktskonvention), eller så att han står kvar i hemlandets försäkring endast om utsändningstiden från början är avsedd att vara längst ett bestämt antal månader (s.k. avsiktskonvention).

En förutsättning för att en utsändningsregel ska vara tillämplig vid utsändning från Sverige, är att arbetstagaren vid utsändningsögonblicket är bosatt här och inskriven i försäkringskassan.

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.

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 kvarstår den utsände 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)
Kanada (SFS 1985:949)
Nederländerna (SFS 1983:22)
Portugal (SFS 1979:869)
Schweiz (SFS 1986:246, omtryck)
Turkiet (SFS 1981:208)
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 de första 24 månaderna.

Konventionen med Jugoslavien

Utsändningsreglerna i samtliga ovanstående konventioner utom Jugoslavien omfattar alla som vid utsändandet är bosatta i respektive land och som omfattas av utsändningslandets socialförsäkring vid utsändningstidpunkten. Konventionen med Jugoslavien (från och med den 16 januari 1992 även Kroatien och Slovenien) omfattar endast svenska och jugoslaviska medborgare.

Konventionen med Kanada

En utsändningstid om 24 månader gäller också i förhållande till Kanada och enligt särskilt avtal med Québec (SFS 1988:100). Konventionen med Kanada omfattar endast folkpension och ATP

(från och med 1999 ålderspension och efterlevandepension), avtalet med Québec endast ATP (från och med 1999 ålderspension) och arbetsskadeförsäkring. (Folkpensionen - från och med 1999 efterlevandepensionen - regleras genom konventionen med Kanada.) Vad beträffar övriga avgifter tillämpas intern lag.

Enligt konventionen med Kanada står den anställde kvar i utsändningslandets socialförsäkring vad beträffar ATP och folkpension (från och med 1999 ålderspension och efterlevandepension) i max. 24 månader. Om utsändningen är avsedd att pågå längst ett år står han kvar helt i det utsändande landets lagstiftning. För den som sänds ut från Sverige ska i så fall arbetsgivaren betala samtliga avgifter i Sverige (ålders- och efterlevandepensionsavgift enligt både konventionen och svensk lag, de övriga avgifterna enligt svensk lag), och för den som sänds hit ska inga avgifter betalas här. Om utsändning till Kanada varar längre tid än 12 månader men högst 24 månader ska från första dagen endast ålders- och efterlevandepensionsavgift betalas i Sverige (ålderspensionsavgift enligt både svensk lag och konventionen, efterlevandepensionsavgift enligt konventionen). Efter 24 månader betalas inga

avgifter i Sverige.

Vid utsändning till Québec betalas ålderspensions- och efterlevandepensionsavgift samt arbetsskadeavgift i Sverige under högst två år. I övrigt som Kanada. Skyldigheten att betala efterlevandepensionsavgift följer av konventionen med Kanada.

För den som av arbetsgivare i Kanada sänds hit för arbete som avses vara längre tid än 12 månader, betalas alla avgifter i Sverige utom ålders- och efterlevandepensionsavgift de första 24 månaderna. Vid utsändning från Québec betalas alla avgifter utom ålderspensions-, efterlevandepensions- och arbetsskadeavgift i högst två år. Efter 24 månader betalas samtliga avgifter i Sverige. Vid utsändning som varar i max. 12 månader betalas inga avgifter i Sverige.

Konventionen med Turkiet

Beträffande Turkiet har en tilläggsöverenskommelse till konventionen förhandlats fram och undertecknats den 3 juni 1997 (prop. 1997/98:3). Tilläggsöverenskommelsen innebär att konventionen kommer att ändras och anslutas till EU:s regler (avsikt och 12 månaders utsändningstid). Ikraftträdandedatum är f.n. (2000-04-01) inte klart.

36 månader

En utsändningstid om *36 månader* gäller i förhållande till Marocko (SFS 1982:249).

Konventionen omfattar endast svenska och marockanska medborgare. Den utsände kvarstår enligt konventionen i det egna landets socialförsäkringssystem under de första 36 månaderna av utsändningen. Därefter betalas avgifter endast i arbetslandet.

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)

Österrike (SFS 1997:265, tillämpas från den 1 juli 1997)

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

Den nya konventionen med Österrike ansluter helt till reglerna i förordning (EEG) nr 1408/71.

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 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.

11.4.3 Den nordiska konventionen

Den nu gällande nordiska konventionen trädde i kraft den 1 januari 1994 (SFS 1993:1529). Konventionen är utformad med förordning (EEG) nr 1408/71 som grund. Konventionen gäller för personer som är bosatta i de nordiska länderna och som inte omfattas av förordningen, t.ex. personer som inte är medborgare i något EU-land.

Bestämmelserna om vilket lands lagstiftning som är tillämplig, finns i avdelning två, artiklarna 6 och 7. Artikel 8 innehåller en dispensregel.

I artikel 6 stadgas att den som är bosatt i ett nordiskt land ska omfattas av lagstiftningen i bosättningslandet.

Artikel 7, som avser personer som arbetar i ett annat nordiskt land än där de är bosatta eller som arbetar i flera nordiska länder, hänvisar direkt till avdelning två i förordningen samt avdelning tre i tillämpningsförordningen.

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.

Utsändningen ska styrkas med intyg på blankett E 101.

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 eller genom dispens. Vid utsändning från Sverige görs ansökan om förlängning hos RFV. Om ansökan beviljas ska arbetsgivaravgifter betalas här för den tid som angivits i beslutet.

11.4.5 Överenskommelse med utländsk arbetsgivare om betalning av avgifter (omvänt likställighetsavtal)

Även den som är utsänd från ett konventionsland för arbete i Sverige kan, när arbetsgivaren är avgiftsskyldig här, träffa överenskommelse med arbetsgivaren om att i stället betala egenavgifter (3 kap. 2a § 1 st. AFL). Den anställde ska i sin deklaration upplysa om avtalet. Om omvänt likställighetsavtal saknas ska arbetsgivaren i vanlig ordning betala avgifter i Sverige.

11.4.6 Förbindelse om ålderspensionsavgift vid arbete i konventionsland

Den som är utsänd till ett konventionsland av arbetsgivare i Sverige tjänar inte in rätt till ATP/ålderspension här när försäkringstillhörigheten har övergått till arbetslandet. Arbetsgivaren kan emellertid i en förbindelse, som ska godtas av RFV, åta 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.

Förbindelse kan inte ingås om förordningen är tillämplig.

Observera att från och med den 1 januari 2001 upphör möjligheten att över huvudtaget teckna förbindelser (2 kap. 11 och 12 §§ samt 15 kap. 18 § LIP upphör att gälla, SFS 1999:802). Redan tecknade förbindelser gäller t.o.m. utgången av 2005 (övergångsbest. p. 3, SFS 1999:802).

11.4.7 Dispens

Det kan i enskilda fall inträffa att en person vid arbete i ett konventionsland eller i Sverige varken omfattas av det andra landets eller av svensk socialförsäkring. Kontakt bör då tas med RFV som kan utreda dispensmöjligheter.

11.5 Arbetsgivaravgifter enligt SAL när varken förordningen eller konvention om social trygghet är tillämpliga

A-skatt

Svensk arbetsgivare och utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige ska betala arbetsgivaravgifter för alla fast eller tillfälligt anställda eller uppdragstagare som innehar A-skattsedel eller saknar skattsedel.

F-skatt med villkor

Arbetsgivaravgifter ska även betalas för den som innehar en s.k. F-skattsedel med villkor och inte skriftligen åberopar F-skattsedeln.

Arbetsgivaravgifter enligt SAL betalas i regel med samma belopp för anlitade arbetstagare som för anlitade uppdragstagare. I fortsättningen kommer med begreppet arbetstagare att avses även uppdragstagare.

11.5.1 Avgiftsskyldighet till ATP/ålderspension

Enligt 2 kap. 5 § 1 st. SAL ska i underlaget för beräkning av ålderspensionsavgift bortses från ersättningar som inte räknas som inkomst av anställning enligt 2 kap. 10 § 1 st. (= lön från utländsk arbetsgivare), 11 § 1 st. och 12 § 1 st. (= lön för vilken en förbindelse har slutits) LIP.

Ersättningar till arbetstagare som inte är svenska medborgare och som inte heller är bosatta här, ska inte medräknas när ersättningarna avser arbete utom riket. Detta innebär att ålderspensionsavgift inte ska betalas för utländsk medborgare (men väl för svensk) som lokalanstälts utomlands eller som sänts ut från Sverige på längre tid än ett år.

Avgiftsskyldighet för ålderspensionsavgift föreligger alltid om inte ett direkt undantag är angivet. 2 kap. 3-5 § § LIP behandlar vad som är PGI av anställning och 2 kap. 6-8 § § LIP vad som är PGI av annat förvärvsarbete. För inkomster enligt 2 kap. 5 § LIP (främst olika typer av socialförsäkringsersättningar som t.ex. sjukpenning, föräldrapenning och A-kasseersättning) betalar sta-ten från och med 1999 i stället för ålderspensionsavgift enligt LIP en statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift.

11.5.1.1 Undantag för inkomst av arbete utomlands åt utländsk arbetsgivare

Utländsk arbetsgivare ska inte betala arbetsgivaravgifter i Sverige när arbetet utförs utomlands, eftersom inkomsten enligt 2 kap. 10 § LIP inte är inkomst av anställning. Inkomsten grundar rätt till ATP/ålderspension endast om den taxeras här. Inkomsten hänförs då enligt 2 kap. 6 § punkt 3 LIP till inkomst av annat förvärvsarbete än anställning och arbetstagaren ska själv betala de pensionsanknutna avgifterna ålders- och efterlevandepensionsavgift samt allmän löneavgift i form av egenavgifter. De sjukpenninganknutna egenavgifterna betalas inte eftersom inkomsten inte är SGI (3 kap. 2a § 1 st. AFL). Se avsnitt 11.6, Egenavgifter.

Förbindelse om ålders- pensionsavgift

För svenska medborgare som arbetar utomlands åt utländsk arbetsgivare ges i 2 kap. 11 § LIP en möjlighet för den anställde att omfattas av svensk ATP/ålderspension genom en s.k. förbindelse om ålderspensionsavgift (före 1999 ATP-förbindelse). Förbindelsen kan tecknas av svenska staten (t.ex. för lokalanställd personal på svensk beskickning utomlands) eller av en svensk juridisk person som har ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska person hos vilken arbetet utförs. Förbindelsen måste godkännas av RFV för att bli gällande. Den som tecknat en sådan förbindelse ska betala ålderspensionsavgift för samtliga svenska medborgare i den utländska verksamheten. Inkomsten blir PGI av anställning i Sverige.

Förbindelse kan inte slutas inom EU-/EES-området.

Omvänt likställighets- avtal

Utländska arbetsgivare i länder som inte omfattas av konvention eller av förordningen och som saknar fast driftställe i Sverige, är skyldiga att betala ålderspensionsavgift både för här bosatta arbetstagare och för arbetstagare som är utsända hit, även om arbetet här beräknas pågå kortare tid än ett år. För arbetstagare som är lokalanställda här ska dessutom övriga avgifter betalas. Arbetsgivaren och arbetstagaren kan dock träffa överenskommelse enligt 2 kap. 10 § LIP (omvänt likställighetsavtal) om att arbetstagaren i stället ska betala de sociala avgifterna i form av egenavgifter. Att arbetsgivaren inte ska betala avgifter när överenskommelse träffats framgår också av 2 kap. 4 § punkt 11 SAL.

Den som är utsänd till Sverige för arbete som beräknas pågå i minst ett år anses som bosatt här.

11.5.1.2 Undantag för lön från främmande makts beskickning m.m.

Enligt 2 kap. 12 § LIP ska inte lön eller annan ersättning från främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket beaktas vid beräkning av underlaget för ålderspensionsavgift. Detsamma gäller för lön eller ersättning från utländsk medborgare som är anställd vid sådan beskickning.

Den som är anställd vid utländsk beskickning i Sverige och vars inkomster inte är skattepliktiga, tjänar inte in rätt till ATP/inkomstgrundad ålderspension och inga arbetsgivaravgifter ska betalas.

Beskickningen kan emellertid ingå en av RFV godtagen förbindelse att svara för ålderspensionsavgiften för svenska medborgare och för här bosatta utländska medborgare. Inkomsten blir då PGI av anställning. Se även avsnitt 11.7, Särskild inkomstuppgift.

Observera att beskickningar som omfattas av förordningen ska betala fulla avgifter för anställd personal som inte har diplomatstatus och inte heller har valt att tillhöra arbetsgivarlandets lagstiftning. Se ovan under avsnitt 11.3.7.

11.5.1.3 Undantag för ersättning till utländska arbetstagare för arbete utomlands

Vid bestämmande av underlaget för beräkning av ålderspensionsavgift ska, enligt 2 kap. 5 § 1 st. SAL, bortses från ersättning till arbetstagare som inte är svenska medborgare och som inte heller är bosatta här, när ersättningen avser arbete utanför Sverige.

Utländsk medborgare som sänds ut av sin svenske arbetsgivare för att arbeta i ett annat land (som inte är konventionsland eller EU-land), tjänar in rätt till ATP/inkomstgrundad ålderspension endast om utlandsvistelsen är avsedd att vara högst ett år. Avses arbetet pågå längre tid tjänar den anställde inte in rätt till ATP/ålderspension, eftersom han inte längre anses bosatt här. Arbetsgivaren ska då inte heller betala ålderspensionsavgift efter utresedagen.

Avgift ska inte heller betalas (i Sverige) för utomlands lokalt anställd utländsk medborgare.

Förbindelse kan inte tecknas.

Inskränkningen omfattar således inte svenska medborgare som utför arbete utomlands åt svensk arbetsgivare. För svensk arbetstagare ska ålderspensionsavgift alltid betalas av arbetsgivare här. Vid utsändning betalas ålderspensionsavgift under hela utsändningstiden (om inte den anställde har fyllt 65 år vid årets ingång, då i stället särskild löneskatt ska betalas). Ålderspensionsavgift ska också betalas för i utlandet bosatt svensk medborgare, som anställs av svensk arbetsgivare för arbete där.

11.5.2 Avgiftsskyldighet för andra avgifter än ålderspensionsavgift

Försäkrad enligt LAF

Vid bestämmande av underlag för beräkning av annan avgift än ålderspensionsavgift ska, enligt 2 kap. 5 § 2 st. SAL, bortses från ersättning till arbetstagare som inte varit försäkrade enligt lagen om arbetsskadeförsäkring (LAF).

LAF:s regler om vilka som är försäkrade för arbetsskada styr alltså skyldigheten att betala andra avgifter än ålderspensionsavgift.

Enligt 1 kap. 1 § LAF är den som förvärvsarbetar i verksamhet här i riket försäkrad för arbetsskada. Det innebär en geografisk begränsning till arbete som utförs här, men försäkringen gäller vid arbete för både svensk och utländsk arbetsgivare. Dessa är därför skyldiga att betala fulla avgifter för de arbetstagare som omfattas av LAF. I 1 kap. 1 § LAF anges emellertid vissa undantag från denna huvudregel.

Utländsk uppdragstagare

Ett undantag framgår av 1 kap. 1 § 3 st. Annan förvärvsarbetande än arbetstagare är försäkrad endast om han är bosatt i Sverige. Med "annan förvärvsarbetande" avses uppdragstagare och egenföretagare. Observera att LAF:s arbetstagarbegrepp alltså är snävare än SAL:s. Detta innebär att endast ålderspensionsavgift ska betalas för en uppdragstagare som inte är bosatt här men som arbetar här för svensk arbetsgivare, allt under förutsättning att varken förordningen eller konvention är tillämpliga.

11.5.2.1 Undantag för vissa utsända arbetstagare

Utsändning i högst ett år

Den som sänds ut från Sverige av svensk arbetsgivare för arbete i annat land, är enligt 1 kap. 1 § LAF försäkrad för arbetsskada under utlandsvistelsen om arbetet avses pågå i högst ett år.

För sådan arbetstagare ska alltså samtliga arbetsgivaravgifter betalas oberoende av hans nationalitet.

Utsändning mer än ett år

Om arbetet redan vid utresan beräknas pågå mer än ett år, omfattas den utsände inte av arbetsskadeförsäkringen under någon del av utlandsvistelsen. För svenska medborgare ska då endast ålderspensionsavgift betalas, för utländska medborgare ska inga avgifter alls betalas i Sverige efter utresedagen (enligt 2 kap. 5 § SAL).

Statlig arbetsgivare

Den som sänds ut av statlig arbetsgivare för arbete i annat land omfattas av arbetsskadeförsäkringen under hela utsändningstiden (1 kap. 1 § 4 st. LAF). Sådan arbetsgivare ska därför betala samtliga avgifter under hela utsändningen.

Utsänd hit av utländsk arbetsgivare

Den som av utländsk arbetsgivare sänds till Sverige för arbete här omfattas inte av arbetsskadeförsäkringen om arbetet avses vara högst ett år (1 kap. 1 § 5 st. LAF). Arbetsgivaren är i så fall inte avgiftsskyldig här för annat än ålderspensionsavgift. Om avsikten redan vid utsändningen är att arbetet ska pågå längre tid än ett år, inträder avgiftsskyldighet för samtliga avgifter så fort arbetstagaren kommer hit, eftersom denne då omfattas av arbetsskadeförsäkringen (= bosatt här). Utsändningsintyg finns inte till länder som ligger utanför EU/EES- och konventionsområdena.

11.5.2.2 Undantag efter överenskommelse (omvänt likställighetsavtal) med utländsk arbetsgivare

En överenskommelse enligt 2 kap. 10 § LIP och 3 kap. 2a 1 st. AFL mellan en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här och en arbetstagare om att arbetstagaren ska betala egenavgifter (omvänt likställighetsavtal), innebär att arbetsgivaren varken ska betala ålderspensionsavgift eller övriga avgifter.

11.5.3 Konsekvenser när utsändningstiden ändras

Utsändningstiden förlängs

För arbetstagare som sänds ut från Sverige för arbete som beräknas pågå kortare tid än ett år betalar arbetsgivaren samtliga avgifter. Om avsikten ändras så att utsändningstiden förlängs till mer än ett år ska, från det att förlängningen beslutades, endast ålderspensionsavgift betalas för svenska medborgare. Den anställde ska avregistreras från försäkringskassan (RFV:s Allmänna råd 1990:2).

Utsändningstiden förkortas

När avsikten vid utsändningen är att arbetet ska pågå mer än ett år, betalas efter utresedagen bara ålderspensionsavgift för svenska medborgare. Om därefter tiden förkortas till högst ett år på grund av att avsikten ändras, ska samtliga avgifter betalas från det att förkortningen beslutades. Den anställde ska återinskrivas i försäkringskassan vid återkomsten till Sverige (RFV:s Allmänna råd 1990:2).

På motsvarande sätt förändras avgiftsskyldigheten för arbetsgivare i annat land för hit utsända arbetstagare när utsändningstiden förändras.

11.6 Egenavgifter

11.6.1 Inkomster som deklarerats som inkomst av tjänst men som hänförs till inkomst av annat förvärvsarbete än anställning enligt AFL/LIP

Annat förvärvsarbete

Ett antal inkomster ska deklarerars som tjänsteinkomst men anses enligt AFL/LIP som inkomst av annat förvärvsarbete. Detta medför att den som utfört arbetet ska betala sina socialavgifter själv i form av 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 deklarerars under punkt 4c i självdeklarationen. Följande tjänsteinkomster ses som inkomst av annat förvärvsarbete.

- Inkomst från utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige när överenskommelse träffats enligt 3 kap. 2a § 1 st. AFL (omvänt likställighetsavtal). Arbetet utförs i Sverige.

Arbetstagaren betalar själv samtliga egenavgifter/särskild löneskatt.

Schablonavdrag

Den skattskyldige medges schablonavdrag under inkomst av tjänst för socialavgifter med 25 procent och för löneskatten med 20 procent (punkt 7 av anv. till 33 § KL).

Om något omvänt likställighetsavtal inte finns, ska den anställde inte betala egenavgifter. Den utländske arbetsgivaren ska betala arbetsgivaravgifter i vanlig ordning.

- Inkomst av anställning utomlands för utländsk arbetsgivare när inkomsten taxeras här.

Förordningen eller konvention är inte tillämplig. Inkomsten grundar rätt till ATP/ålderspension enligt 2 kap. 6 § punkt 3 LIP. Den har emellertid undantagits från rätt till SGI i 3 kap. 2 § 1 st. AFL. På inkomsterna ska därför endast betalas ålders- och efterlevandepensionsavgift enligt 3 kap. 4 § SAL samt allmän löneavgift.

**Utländsk
utbetalare,
ej
arbetsgivare**

- En arbetstagare ska också betala egenavgifter på skattepliktig inkomst av tjänst enligt KL som, utan att ett anställningsförhållande förelegat, utbetalas av fysisk person bosatt utomlands eller av utländsk juridisk person om ersättningen utbetalats före den 1 juli 1998 (3 kap. 2a § 2 st. och 11 kap. 3 § 1 st. e) AFL i dess lydelse före den 1 juli 1998). Om ersättningen har utbetalats efter den 30 juni 1998 och ersättningen har sin grund i ett anställningsförhållande i Sverige, ska den svenske arbetsgivaren betala arbetsgivaravgifter (1 kap. 2 § SAL). Som exempel kan nämnas ersättning i pengar, aktier eller andra förmåner som ett utländskt moderbolag ger ut till anställda i det svenska dotterbolaget.

Se även avsnitt 11.3.8.1 Marie Curie-stipendier.

11.6.1.1 Särskild A-skatt

Den som har utländsk arbetsgivare ska betala preliminär skatt i form av särskild A-skatt. Arbetstagaren måste i självdeklarationen (även den preliminära) upplysa om ifall även ett omvänt likställighetsavtal finns, så att skatten inklusive egenavgifter och allmän pensionsavgift alternativt särskild löneskatt blir rätt beräknad.

11.6.2 Inkomst av näringsverksamhet i ett EU-land - bosatt och medborgare 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 (artikel 13.2b) i förordningen). Om verksamheten bedrivs i Sverige kommer den alltså att omfattas av svensk lagstiftning. Alla avgifter ska betalas här. Observera dock undantaget för utsändning (11.3.4 ovan).

11.6.3 Inkomst av näringsverksamhet. Förordningen är inte tillämplig. Konvention är inte tillämplig

11.6.3.1 Inkomst av näringsverksamhet utomlands när näringsidkaren är bosatt i Sverige

Inkomst av näringsverksamhet grundar rätt till ATP/ålderspension endast om verksamheten bedrivs här, vilket framgår av 2 kap. 6 § LIP. Aktiv näringsverksamhet i utlandet grundar alltså inte rätt till ATP/ålderspension. Dessa inkomster är däremot inte undantagna från rätt till SGI enligt 3 kap. 2 § AFL. Egenavgifter ska därför betalas enligt 3 kap. 4 § SAL, men endast sjukförsäkrings-, föräldraförsäkrings-, arbetsskade- och arbetsmarknadsavgift.

Den som har inkomst av 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 näring

Den som har inkomst av aktiv näringsverksamhet i Sverige men inte är bosatt här, omfattas inte av LAF (1 kap. 1 § tredje stycket LAF). För dessa inkomster ska därför endast ålderspensionsavgift betalas enligt 3 kap. 3 § SAL. Inkomsten måste taxeras här.

Passiv näring

Den som här i landet har inkomst av passiv näringsverksamhet ska betala särskild löneskatt på inkomsten. Inkomsten måste taxeras här.

11.7 Särskild inkomstuppgift - Pension och kontrolluppgift

**Arbete
utomlands**

Pensionsgrundande inkomst beräknas på den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten. Den som arbetar utomlands men inte är skattskyldig här för utlandsinkomsten kan emellertid som framgått vara berättigad till ATP/ålderspension i Sverige (utsända, förbindelsefall, svensk medborgare lokalanställd i ej konventions- och ej EU-land, svensk medborgare som valt att tillhöra svensk socialförsäkring enligt förordningens artikel 16.3 m.fl.). Förutsättningen för att pensionsgrundande inkomst ska kunna beräknas är att arbetsgivaren lämnar särskild inkomststoppgift ("gul" kon-trolluppgift, RSV 2303, finns även på engelska, RSV 2309). Detsamma gäller för personer som arbetar här men som inte ska beskattas här enligt KL (2 kap. 19 § LIP).

**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 om artisten enligt förordningen eller den nordiska respektive den svensk-österrikiska konventionen om social trygghet ska omfattas av svensk socialförsäkring, trots att några socialavgifter inte ska betalas (23 § LSI).

11.8 Redovisning och betalning av arbetsgivar-avgifter

**Utländsk
arbetsgivare**

Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige och som ska redovisa och betala arbetsgivaravgifter här, ska registrera sig hos SKM i Stockholm, avdelning Riks, som också tilldelar redovisningsnummer och skickar skattedeklarationer. Samma myndighet kan medge att sådan arbetsgivare redovisar och betalar avgifterna en gång per år i stället för varje månad (10 kap. 12 § SBL). När överenskommelse träffats med arbetstagaren enligt 3 kap. 2a § 1 st. AFL (eller enligt artikel 109 i tillämpningsförordningen), behöver arbetsgivaren inte registreras i arbetsgivarregistret.

11.9 Avdrag för utländska egenavgifter

Enligt 46 § 2 mom. KL medges avdrag för utländska, obligatoriska socialförsäkringsavgifter i vissa fall för skattskyldig som varit bosatt i Sverige hela året. 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 bosatt här endast en del av året, medges avdrag i den mån avdraget belöper på nämnda tid.

[Till Innehållsförteckningen](#)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

12.1 Inledning

Bestämmelser om gåvoskatt finns i AGL och i AGF.

RSV har 1993 utgivit en Handledning för gåvobeskattning (RSV 422 utg 2), som till huvudsaklig del behandlar endast svensk gåvobeskattning. Detta avsnitt berör därför enbart 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 § 1 st. 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 § 2 st. jämförd med 6-9 § § AGL).

Gåvodeklaration

Gåvotagaren ska senast den 15 februari året efter det varunder skattskyldighet inträdde avge deklaration till den skattemyndighet som ska fastställa gåvoskatten [45 § 1 st. D) jämförd med 46 § 2 st. AGL].

Beskattnings- myndigheten

Beskattningsmyndighet är skattemyndigheten i det län där den skattskyldige var folkbokförd, när skattskyldigheten inträdde, eller om han då inte var folkbokförd inom riket, där han var bosatt eller stadigvarande vistades (44 § AGL). För juridisk person är rätt beskattningsmyndighet den skattemyndighet där styrelsen eller förvaltningen har sitt säte. Om det inte finns behörig beskattningsmyndighet enligt nämnda regler, exempelvis då gåvotagaren är bosatt utomlands, ska gåvoskatteärendet avgöras av SKM i Stockholm.

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 § 1 st.:

35 § 1 st. 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 gåvoskattskyldigheten 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 § 2 st. jämförd med 4 § 2 st. AGL:

35 § 2 st. 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 § 2 st. 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.

Beskicknings- personal

Särskilda bestämmelser om bosättning gäller för utlänning vid i Sverige belägen utländsk beskickning enligt 4 § 3 st. AGL:

4 § 3 st. AGL

Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets be-tjäning, 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 § 1 st. AGL ska vad som i fråga om arvsskatt är stadgat i ovan citerade stycke 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 2 st. AGL:

23 § F 2 st. 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 § 1 st. AGL ska denna bestämmelse tillämpas även vid gåvobeskattnings.

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 § 1 st. AGL).

Regler 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 2 st. 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 bostadsbolag finns i 23 § F 1 st. AGL:

23 § F 1 st. 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 § 1 st. jämfört med 23 § F 1 st. AGL).

Vad gäller gåva av andel i liknande utländsk förening eller utländskt bolag sker värderingen

enligt marknadsvärdeprincipen enligt 43 § 1 st.
jämfört med 23 § F 2 st. 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 in-träde. 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 anges i 23 §
E. arvsskattelagen, 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. jämfört med 43 § 1 st. 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 bli 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). 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). Avtalet tillämpas på gåva för vilken skattskyldighet uppkommer den 18 oktober 1992 eller senare (SFS 1992:945).

Ett "allomfattande" avtal mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland avseende undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och på arv och gåva (SFS 1992:1193) har trätt i kraft och tillämpas på gåva som sker efter den 1 januari 1995 (SFS 1994:1300). Ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande gåvoskatt har också ingåtts med Frankrike. Detta skatteavtal har trätt i kraft den 1 februari 1996 och tillämpas på gåva som lämnas fr.o.m. nämnda datum (SFS 1994:1506, 1995:1655).

**OECD:s
modellavtal**

Avtalen är vanligtvis uppbyggda enligt OECD:s modellavtal från 1983 avseende kvarlåtenskap, arv och gåva.

**Hemvist
begreppet 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 gåvobeskattats 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 beskattats 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 § AGL, när synnerliga skäl föreligger.

12.7 Förfarandet för att undanröja dubbelbe-skattning

Förfarandet för att undanröja dubbelbeskattning regleras i förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning. Förordningen, som finns intagen efter 58 a § AGL, 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 kammarkollegiet utom i fall som avses i andra stycket.

Regeringen avgör ärende som enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på kvarlåtenskap (dubbelbeskattningsavtal) förutsätter att de högsta finansmyndigheterna träder i förbindelse med varandra eller som annars är av synnerlig vikt eller principiell betydelse.

2 § Ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt inges skriftligen till kammarkollegiet.

När slutligt beslut föreligger i ärendet, delges sökanden beslutet. Kollegiet sänder en avskrift av beslutet till vederbörande skattemyndighet och domstol, när denna är beskattningsmyndighet.

Ärende enligt 1 § andra stycket överlämnar kollegiet med eget yttrande till regeringen.

3 § Om förutsättningar för skattebefrielse i Sverige föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal, kan beskattningsmyndigheten efter skriftlig framställning medge anstånd högst åtta månader med erläggande av den del av skattebeloppet som enligt avtalet kan antagas ej komma att utgå. Framställning om anstånd inges till beskattningsmyndigheten senast när skatteärendet upp-tages till avgörande. Beskattningsmyndigheten prövar frågan om anstånd i samband med att skatteärendet avgöres.

Meddelas anstånd, skall inom tid, som beskattningsmyndigheten bestämmer, till denna lämnas en skuldförbindelse till staten på det belopp anståndet avser. Förbindelsen skall vara ställd att betalas

den dag anståndstiden utgår. Om särskilda skäl föreligger, kan beskattningsmyndigheten föreskriva att nöjaktig säkerhet skall ställas för beloppet. Lämnas ej skuldförbindelse eller ställes ej säkerhet inom föreskriven tid, förfaller anståndet.

Kammarkollegiet kan förlänga anståndstiden.

4 § Bestämmelserna i 55 § 4-6 mom. lagen om arvsskatt och gåvoskatt gäller också vid anstånd enligt denna förordning.

5 § Har ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt helt eller delvis bifallits, återbetalar skattemyndigheten för mycket erlagd skatt. Om anstånd åtnjutits, skall skattemyndigheten återställa skuldförbindelsen eller på denna anteckna nedsättningen av betalningsskyldigheten.

Åtgärderna antecknas på handling som ligger till grund för beskattningen.

6 § Finner domstol eller annan myndighet att dess beslut i ärende rörande arvsskatt eller gåvoskatt kan komma att påverka frågan om eftergift av sådan skatt i ärende angående dubbelbeskattning, skall myndigheten anmäla detta till kammarkollegiet.

Efter anmälan enligt första stycket kan kollegiet ändra tidigare beslut som kollegiet fattat i ärendet. När fråga är om ärende enligt 1 § andra stycket, skall kollegiet med eget yttrande överlämna anmälan till regeringen.

Enligt denna förordning ska således frågan om dubbelbeskattning inte prövas av beskattningsmyndigheten utan av kammarkollegiet. Detta innebär att beskattningsmyndigheten ska fatta beslut i

gåvoskatteärende på vanligt sätt enligt reglerna i AGL. Det ankommer inte på beskattningsmyndigheten att undanröja den dubbelbeskattning som därvid kan uppkomma. Vid en sådan dubbelbeskattning måste den skattskyldige själv göra en skriftlig ansökan till kammarkollegiet med begäran om befrielse från eller nedsättning av gåvoskatt. Sedan kammarkollegiet prövat ärendet kan kollegiets beslut överklagas till regeringen (finansdepartementet).

**Anstånd
med
att
erlägga
gåvoskatt**

Om förutsättningar för skattebefrielse i Sverige föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal kan beskattningsmyndigheten likaledes efter ansökan av den skattskyldige medge anstånd i högst åtta månader med att erlägga gåvoskatt för så mycket av skatten som enligt dubbelbeskattningsavtalet inte ska erläggas till Sverige. Sådan framställning ska ges in senast då beskattningsmyndigheten tar upp skatteärendet till avgörande. Om anstånd meddelas måste den skattskyldige inom den tid som beskattningsmyndigheten bestämmer, vilket brukar vara sex veckor, lämna en skuldförbindelse till staten på det belopp anståndet avser. Finns inte något dubbelbeskattningsavtal rörande gåvoskatt kan anstånd inte motiveras av dubbelbeskattningssituationen.

[Till Innehållsförteckningen](#)

Handledning för internationell beskattning 2000

Avsnitt 13 - Rättsfallsamling (Del 1 av 2)

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

[Till Innehållsförteckningen](#)

[Till RÅ 1982 Aa 108 - RSV/FB Dt 1986:15 >>](#)

- 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 åtnjutes 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 åtnjtit 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 depot i dansk bank och som på grund av gällande transfereringsregler inte kunnat överföras i svensk valuta.
- 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 innehåft 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 erlagga 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 del- likvidation 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 köpeskillning 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 har vid förmögenhetstaxeringen ansetts böra upptas till det värde, som kunde erhållas vid försäljning under normala förhållanden.
- 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 uppbyren 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 uppbyret 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 lärarinkomst 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 tjänstledighet 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 uppuren 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 i 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 som 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 statspensionen 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 pensionbeloppet 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 som 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 tolfte delar.

RÅ 1968 ref. 19 Fråga om tillämpning av artikel X i skatteavtalet med USA angående ersättning för forkare 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 sjukdom 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 hade 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 tolfte delar 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 Geneve. Han ägde en villa i Sverige som skulle försäljas. Större delen av bohaget skulle medtagas till Geneve. 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 Geneve. 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 Lichtenstein, hade fakturerats för utländska varor som importerats av det svenska bolaget. Företaget i Lichtenstein 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 uppehåll 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 resultatet 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 vardera 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 Lichtenstein 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 alltså 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 rekreativresa 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 skatteavtalet 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 från 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 =
RRK R74 1:68** Då utländska aktier av visst slag i Sverige i allmänhet betingat ett 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 bedömning 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 utlyrd. 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 ut 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 skattefria 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 till den skattskyldiges son 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 jämförts 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 =
RR 1977 Aa 23** Beskattningsrätten till änkepension som här i riket bosatt skattskyldig 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 19
78:18
- 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 organisationsaktier 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 överlåts 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 hemställen 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 tillämpning 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 långgivaren 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.

Till Innehållsförteckningen

Till RÅ 1982 Aa 108 - RSV/FB Dt 1986:15 >>

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till Innehållsförteckningen

<< RÅ 1911 ref. 42 - RÅ 1982 Aa 103

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. Åldersranta 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 skolat betalas före den 1 januari 1969 har enligt ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1969:754) om ändring i KL ansetts utgöra pensionsförsäkring.

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 1:8** Andel i oskiftat dödsbo efter person, som vid sitt frånfalle inte var bosatt i Sverige, har inte ansetts skola upptas till förmögenhetsbeskattning hos i Sverige bosatt delägare.
- 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 i 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 inskränkt 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 jämföras 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 hänseende 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 oinskränkt 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 organisationsakter 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 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 jämföras 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 efterskänkas 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 lånededningen 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 i 10 kap. 1 § 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 miljoner pund på ett utländskt dotterföretag. Fordringen hade avyttrats till en utomstående köpare för 5 miljoner 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 överlätit 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 ansett 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 som avsåg att återflytta till Sverige hade tecknat en engelsk livförsäkring. Försäkringen har inte ansetts skola tas upp som tillgång vid beräkning av skattepliktig förmögenhet i Sverige. I fråga om inkomstskatt har den ansetts utgöra en kapitalförsäkring. Till följd härav 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 beskattningsekvens.
- 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 aktie bolag 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 inkomståret 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 ska 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 företagens 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 avtalslutande 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. lätttnadsreglerna 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.71

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 anläggnings- tillgång.
- 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 har 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 ansett 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. uppskavsregeln 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 bolagsstämmebeslut 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.
- 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 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.
- RR 98-06-12, mål nr 7565-1997** Förhandsbesked. Utdelning från holländskt dotterbolag har inte ansetts skattefria 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.
- RR 98-06-24, mål nr 502-1994 m. fl.** Rätt till värdeminskningssavdrag har vägrats leasegivare när leasetagaren under avtalstiden har ansetts utöva de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på uthyrda inventarier, bl.a. flygplan.
- RR 98-06-24, mål nr 3254-1995** 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.

**RR 98-10-14,
mål nr 5698-
1997**

Förhandsbesked. Ett tyskt bolag med kontor i Sverige för att därifrån bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder har ansetts konstitueras ett fast driftställe här i landet.

**RR 98-11-13,
mål nr 3715-
1998**

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.

**RR 99-02-26,
mål nr 3162-
1998**

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.

**RR 99-03-26,
mål nr 1423-
1998**

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 fullt exempt till credit - ska dessa inventarier tas upp till marknadsvärdet per ikraftträdandedagen den 1 januari 1998.

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 (International Civil 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 den 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 beskattas 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 "överenskomst" 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 avrått 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 ansöknings 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. Industrieföretag 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 ackquisition 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 Californien. 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 inkomstslaget 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.

Till Innehållsförteckningen
<< RÅ 1911 ref. 42 - RÅ 1982 Aa 103

Handledning för internationell beskattning 2000

Domar från EG-Domstolen

Sök via [sökordsregister](#) >>

Sök i dokument: Du kan frisöka inom varje deldokument, inklusive innehållsförteckningen. Klicka på en sida. Med tangenterna **Ctrl+F** (eller via Redigera/Sök) så får du upp en sökruta.

Till Innehållsförteckningen

26/62

Mål nr 26/62

Vissa gemenskapsrättsliga bestämmelser har s.k. direkt effekt.

6/64

Mål nr 6/64

EG-rättens företrädare framför nationell rätt.

19/67 och 35/70 Mål nr 19/67

En arbetstagare som anställs för att direkt sändas ut av arbetsgivaren för arbete i annat medlemsland omfattas av utsändningsreglerna.

11/70

Mål nr 11/70

EG-rättens företrädare framför nationella konstitutionella regler.

8/75

Mål nr 8/75

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 , 216/89 och 102/91

Definition av stadigvarande bosättning.

102/76

Mål nr 102/76

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

EG-rättens företrädare framför senare införd nationell lagstiftning i medlemsstaterna.

280/80

Mål nr 280/80

Fråga huruvida ersättningar åt Europaparlamentets ledamöter får beskattas i medlemsstaterna.

276/81

Mål nr 276/81

Vid samtidigt arbete i bosättningslandet och i andra medlemsländer ska den anställde omfattas av bosättningslandets lag även om arbetet där är av obetydlig omfattning.

14/83

Mål nr 14/83

EG-rättskonform tolkning.

101/83

Mål nr 101/83

Ett beslut om dispens enligt artikel 17 i Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 kan utfärdas med retroaktiv verkan.

270/83

Mål nr 270/83

Olika behandling enbart på grund av utländskt företags val av etableringsform i värdstaten betraktas som otillåten diskriminering.

302/84

Mål nr 302/84

Reglerna i avdelning II i Rådets förordningens (EEG) nr 1408/71 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

Definition av begreppet "arbetstagare".

81/87

Mål nr 81/87

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

Bosättning under helt beskattningsår som villkor för återbetalning av skatt har ansetts diskriminerande.

2/89

Mål nr 2/89

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 att även arbete av begränsad omfattning (i detta fall 2 timmar 2 dagar/vecka) etablerar ett anställningsförhållande.

106/89

Mål nr 106/89

EG-rättskonform tolkning.

3/90

Mål nr 3/90

Begreppet "arbetstagare" får inte ges en restriktiv tolkning.

204/90

Mål nr 204/90

Skattesystemets "inre sammanhang" kan rättfärdiga en annars otillåten diskriminering.

112/91

Mål nr 112/91

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

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

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

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

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

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

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

Krav i enlighet med moder- dotterbolagsdirektivet om andelsinnehav under en viss minsta tid behöver inte vara uppfyllt vid utbetalningstillfället.

28/95

Mål nr 28/95

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

Krav på separata räkenskaper i filial som villkor för förlustutjämnning mellan åren har ansetts diskriminerande.

118/96

Mål nr 118/96

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

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

Dubbelbeskattning till följd av skillnader i nationella skatteuttag utgör inte diskriminering.

134/97

Mål nr 134/97

SRN är inte att jämföra med en domstol, varför EG-domstolen saknar behörighet att besvara nämndens frågor angående tolkningen av EG-rätten.

202/97

Mål nr 202/97

Tolkning av utsändningsregeln i artikel 14 1a i förordning 1408/71 samt rättsverkan av intyg på blankett E101.

**34/98 och
169/98**

Mål nr 34/98 och 169/98

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.

307/97

Mål nr 307/97

Olika behandling av utländskt företags filial jämfört med ett nationellt bolag i värdlandet innefattar otillåten diskriminering.

200/98

Mål nr 200/98

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.

[Till Innehållsförteckningen](#)

Handledning för internationell beskattning 2000

Upphovsrätt

Till Innehållsförteckningen

Handledningen är uppdelad i flera deldokument för att underlätta läsning och utskrift - normalt med ett dokument per avsnitt. De större avsnitten (2, 3, 5, 8 och 13) fördelas på två eller flera deldokument

I hemsidersionen har namnen i EG-domstolens domar tagits bort på grund av gällande regler för utlämnande av personuppgifter via Internet. Domarnas nummer redovisas dock.

Handledningen omfattas av reglerna i Lagen (1969:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det innebär att handledningen inte får mångfaldigas vare sig i tryckt eller digital form eller får säljas utan Riksskatteverkets tillstånd. Samma lag innehåller emellertid även bestämmelser om framställning av exemplar för enskilt bruk. Det innebär t.ex. att utskrift för enskilt bruk får göras. Den som önskar framställa handledningen i fler än enstaka exemplar eller för annat ändamål än enskilt bruk kan vända sig till Riksskatteverket, Blankettenheten, 171 94 Solna.

Handledningen finns att köpa via [Fritzes](#), Kundtjänst, tfn 08-690 91 90, fax 08-690 91 91