

Målnummer:	2772-99	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1999-11-23		
Rubrik:	Enligt 2 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt beskattas utländska skadeförsäkringsföretag - till skillnad mot svenska - inte för det faktiska överskottet av försäkringsrörelsen utan enligt en särskild schablonregel. Ett norskt skadeförsäkringsföretag, som avser att driva verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, har emellertid på grund av diskrimineringsförbudet i artikel 27 punkt 1 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (den s.k. medborgarskapsregeln) ansetts ha rätt att begära beskattning enligt de regler som gäller för svenska skadeförsäkringsföretag. Om företaget väljer beskattning enligt dessa regler, har företaget ansetts inte ha rätt att vid en senare taxering bli beskattat enligt schablonregeln. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § 6 mom. tolfte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• Artikel 27 punkt 1 i avtalet (1996:1512) mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet		
Rättsfall:	RÅ 1995 not. 96		

REFERAT

I ansökan om förhandsbesked anförde det norska skadeförsäkringsföretaget X AS bl.a. följande. Bolaget hade för avsikt att i filialform driva skadeförsäkringsrörelse i Sverige. Resultatet av filialens verksamhet beräknades bli negativt under åren närmast efter etableringen. Mot den bakgrunden aktualiserades frågan om schablonregeln i 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) - den regel som innebar att utländska skadeförsäkringsföretag skulle beskattas för en inkomst motsvarande 2 procent av bruttopremieintäkterna - var tillämplig och, i så fall, om detta kunde anses förenligt med diskrimineringsförbudet i artikel 27 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Av betydelse var att de norska interna reglerna inte medgav avdrag för svensk skatt i fall av nyetablering där verksamheten totalt sett gav underskott. Den svenska schablonmetoden blev därmed i praktiken ett etableringshinder som kunde anses oförenligt med de regler i EES-avtalet och Romfördraget som ställde krav på neutralitet och frihet från etableringshinder. - Bolaget frågade om verksamheten vid den svenska filialen kunde beskattas enligt konventionell metod eller undantas från beskattning enligt schablonmetoden under den följd av år då verksamheten uppvisade ett ackumulerat underskott (fråga 1). Om svaret på den frågan var nekande, önskades svar på frågan om inkomsten av den svenska filialen kunde beskattas enligt konventionell metod eller undantas från beskattning enligt schablonmetoden så länge verksamheten uppvisade årliga underskott (fråga 2).

Skatterättsnämnden (1999-04-09, Ersson, ordförande, Wingren, Armholt, Johansson, Silfverberg, Ståhl, Virin) yttrade: - Förhandsbesked - Sökandebolaget har rätt att för varje taxeringsår välja om det för den ifrågavarande verksamheten i Sverige skall inkomstbeskattas på sätt anges i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL eller enligt de regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag. - Motivering. - Enligt 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL skall beträffande försäkringsrörelse som här bedrivs av utländskt skadeförsäkringsföretag, med avvikelse från den ordning som gäller för inländska skadeförsäkringsföretag, som skattepliktig nettointäkt anses ett

belopp motsvarande två procent av företagets premieinkomst (schablonregeln).

- Enligt förutsättningarna i ärendet ämnar sökandebolaget, som är ett norskt aktiebolag, bedriva skadeförsäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige. Hade sökandebolaget varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag skulle företaget ha beskattats för sin nettovinst beräknad med hänsyn till intäkter och kostnader (nettovinstbeskattning). Med hänsyn till att sökandeföretagets verksamhet i Sverige under ett antal år kan antas komma att gå med underskott ifrågasätts i ansökningsomgåendet en tillämpning av schablonregeln är förenlig med artikel 27 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1996:1512) resp. reglerna om förbud mot diskriminering och förbud mot etableringshinder i EES-avtalet.

- Nämnden gör följande bedömning. - Enligt artikel 27 punkt 1 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet skall medborgare i en avtalsslutande stat inte i annan avtalsslutande stat 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 (medborgarskapsregeln). Enligt artikel 3 punkt 1 g) i avtalet åsyftar uttrycket "medborgare" också bolag som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat. Sökandebolaget har - enligt interna norska regler och enligt avtalet - hemvist i Norge. - Ett svenskt försäkringsaktiebolag kan upprätta filial i annat EES-land (jfr 2 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen, SFS 1982:713). Stiftare av svenskt försäkringsaktiebolag kan vara bl.a. fysisk person som är bosatt inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet liksom juridisk person som bildats enligt lagstiftningen i en stat inom detta område (2 kap. 1 § försäkringsrörelselagen). Verkställande direktören och minst halva antalet styrelseledamöter skall vara bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte regeringen, eller den myndighet som regeringen bestämmer, i särskilda fall tillåter något annat (8 kap. 4 § försäkringsrörelselagen). Bolagsstämma skall hållas på den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte eller på den ort som föreskrivits i bolagsordningen (9 kap. 4 § jämförd med 2 kap. 5 § försäkringsrörelselagen).

- Av de nämnda bestämmelserna drar nämnden slutsatsen att ett svenskt försäkringsaktiebolag numera kan ha sin verkliga ledning i Norge (jfr RÅ 1995 not. 96). Enligt den norska skatteloven anses utländska aktiebolag som hemmahörande i Norge om den faktiska ledningen äger rum i landet (se SOU 1995:134 s. 48). Vid sådant förhållande kan ett svenskt försäkringsaktiebolag komma att anses ha hemvist i Norge vid tillämpningen av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (jfr artikel 4 punkt 3 i avtalet). Ett svenskt försäkringsaktiebolag skulle m.a.o. kunna befinna sig "under samma förhållanden" som sökandebolaget. En prövning mot den angivna bestämmelsen bör därför ske. Det skulle kunna hävdas att sökandebolaget redan med stöd av bestämmelserna i artikel 7 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet har rätt att bli beskattat för nettovinsten (jfr artikel 7 punkt 3 och kommentaren till motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, Model Tax Convention on Income and on Capital). Nämnden finner att sökandebolaget har denna rätt i vart fall enligt artikel 27 punkt 1 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet vilken enligt sin ordalydelse är tillämplig i förevarande fall och som uttryckligen förbjuder beskattning av annat slag än den beskattning som bolag med hemvist i Sverige är eller kan bli underkastad.

- EES-avtalet (som omfattar Norge) gällde tidigare som svensk lag enligt SFS 1992:1317, se prop. 1994/95:19 s. 542 ff. Numera följer detta av Sveriges medlemsskap i EU/EG och därav föranledda implementeringar av gemenskapsrätten. Artikel 31 i EES-avtalet motsvarar artikel 52 i Romfördraget (prop. 1991/92:170 s. 70-71). Enligt artikel 6 i EES-avtalet skall bestämmelser i EES-avtalet i den mån de i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i Romfördraget tolkas i enlighet med relevanta avgöranden av Europeiska gemenskapernas domstol som meddelats före dagen för undertecknande av EES-avtalet. - Artikel 31 i EES-avtalet är till ordalydelsen inte identisk med artikel 52 i Romfördraget. I båda fallen föreskrivs dock rätt till fri etablering i annan medlemsstat respektive EES-stat. Etableringsfriheten innefattar enligt båda artiklarna rätt att utöva verksamhet på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Bolag som är bildat enligt en stats

lagstiftning skall därvid likställas med fysisk person som är medborgare i staten ifråga (art. 34 i EES-avtalet resp. art. 58 i Romfördraget). EES-avtalet undertecknades den 2 maj 1992. I en dom den 28 januari 1986 (mål nr 270/83, Avoir Fiscal-målet) har EG-domstolen slagit fast att en filial till ett bolag i en medlemsstat i det fall filialen i övrigt beskattas som ett där etablerat bolag i princip har rätt att erhålla likabehandling med ett sådant bolag. - Beträffande domen ifråga kan anmärkas att franska bolag beskattas i Frankrike endast för verksamhet som bedrivs där varför det med större tyngd kunde hävdas i det fallet att utländska filialer och franska bolag beskattades på i princip samma sätt. - Medan svenska bolag beskattas här för all sin inkomst beskattas utländska bolag med filial här endast för den del av verksamheten som är hänförlig till filialen. Enligt nämndens mening utgör denna skillnad inget bärande skäl för att inte tillämpa reglerna om nettovinstbeskattning på inkomst som upp bärs av en här etablerad filial till ett bolag i en EES-stat som i allt väsentligt motsvarar ett svenskt aktiebolag. Reglerna i artikel 31 i EES-avtalet liksom i artikel 52 i Romfördraget avser att garantera att investerare från en EES-stat respektive en EG-medlemsstat skall kunna etablera sig och verka på marknaden i en annan EES-stat/medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets egna medborgare. Av det angivna rättsfallet framgår också att de utländska investerarna har rätt att få en sådan konkurrens på lika villkor oavsett om de väljer att etablera sig i form av en filial i stället för i form av ett dotterbolag. - Nämnden finner med hänsyn till det ovan anförda att sökandebolaget, om det så önskar, har rätt att för verksamheten i Sverige få bli beskattat som ett svenskt skadeförsäkringsföretag.

Riksskatteverket överklagade och yrkade i första hand att Regeringsrätten skulle undanröja det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet och förklara att sökandebolaget skulle schablontaxeras på sätt angavs i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL för sin planerade verksamhet i Sverige. I andra hand yrkade verket att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet i så måtto att det skulle förklaras inte stå sökandebolaget fritt att årligen välja efter vilka regler bolaget skulle beskattas för nämnda verksamhet.

Sökandebolaget bestred bifall till ändringsyrkandena.

Regeringsrätten (1999-11-23, Swartling, Baekkevold, Rundqvist, Sandström, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I 2 § 6 mom. SIL föreskrivs olika beskattningsmetoder för svenska och utländska skadeförsäkringsföretag. De svenska företagen beskattas enligt femte och sjätte styckena i momentet för överskottet av försäkringsrörelsen, beräknat med avdrag för bl.a. driftkostnader, ökning av försäkringstekniska avsättningar och säkerhetsreserv, utbetald återbäring och verkställd premieåterbetalning (konventionell beskattning). För de utländska företagen gäller tolfte stycket i samma moment att de beskattas för belopp som motsvarar två procent av bruttobeloppet av årets försäkringspremier (schablonbeskattning).

Huvudfrågan i målet är om sökandebolaget, trots sin egenskap av utländskt skadeförsäkringsföretag, kan begära konventionell beskattning på den grunden att schablonbeskattningen innefattar en otillåten diskriminering. Om denna fråga besvaras jakande, uppkommer vidare frågan om bolaget har möjlighet att år från år fritt välja mellan de båda beskattningsmetoderna eller om valet av konventionell beskattning vid en viss taxering skall - i enlighet med Riksskatteverkets andrahandsyrkande - anses medföra att en schablonbeskattning i fortsättningen är utesluten.

Skatterättsnämnden har i det överklagade förhandsbeskedet funnit att möjligen redan artikel 7 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och i varje fall diskrimineringsförbudet i artikel 27 punkt 1 i samma avtal (medborgarskapsregeln) ger sökandebolaget rätt att begära konventionell beskattning. En förutsättning för att medborgarskapsregeln skall vara tillämplig är att en jämförelse kan göras mellan den beskattning som bolaget underkastas i Sverige och beskattningen av ett tänkt svenskt företag som befinner sig

"under samma förhållanden" som bolaget. Regeringsrätten ansluter sig till nämndens bedömning att bestämmelserna i försäkringsrörelselagen (1982:713) numera inte hindrar att ett svenskt försäkringsaktiebolag har sin verkliga ledning i Norge och därmed - på grund av de interna norska reglerna i förening med dubbelbeskattningsavtalets reglering av fall av s.k. dubbelt hemvist - skall anses ha hemvist i Norge vid tillämpningen av avtalet. Detta innebär i sin tur att det tänkta svenska företaget på grund av avtalet kommer att vara endast inskränkt skattskyldigt i Sverige och i detta hänseende således kommer att befinna sig i samma situation som sökandebolaget. Mot denna bakgrund delar Regeringsrätten nämndens uppfattning att en jämförelse med ett svenskt företag "under samma förhållanden" är möjlig (jfr beträffande denna fråga Avery Jones m.fl. i British Tax Review 1991 s. 359 ff., särskilt s. 364 och 376) samt att medborgarskapsregeln med hänsyn härtill är tillämplig. Regeln medför att sökandebolaget har rätt att begära konventionell beskattning.

Redan på grund av det anförda kan konstateras att sökandebolaget har rätt att för sin planerade verksamhet i Sverige beskattas enligt samma regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag. Vid sådant förhållande saknar Regeringsrätten anledning att gå in på den av Skatterättsnämnden behandlade frågan om betydelsen i förevarande fall av artikel 31 i EES-avtalet.

Det hittills sagda innebär således att sökandebolaget med stöd av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet kan begära konventionell beskattning. Därmed aktualiseras frågan om bolaget har rätt att, såsom anges i Skatterättsnämndens förhandsbesked, från det ena året till det andra fritt växla mellan de båda beskattningsmetoderna. Svaret på den frågan bestäms inte av dubbelbeskattningsavtalet utan är beroende uteslutande av hur de internrättsliga reglerna i 2 § 6 mom. SIL skall tolkas.

Av lagtexten framgår att den konventionella beskattningen och schablonbeskattningen är två separata system och att reglerna inte är konstruerade för att ge utrymme för en växling mellan systemen (tanken på en valrätt avvisades uttryckligen i prop. 1927:102 s. 394). Den omständigheten att reglerna på grund av Sveriges internationella åtaganden kan genombrytas på så sätt att utländska skadeförsäkringsföretag ges möjlighet att gå över från schablonbeskattning till konventionell beskattning behöver inte innebära att en övergång i motsatt riktning skall tillåtas. En sådan övergång skulle, i avsaknad av särskild reglering, kunna medföra betydande tillämpningsproblem och ge materiellt helt felaktiga effekter, t.ex. i det fallet att företaget vid konventionell beskattning har gjort avdrag för reserveringar som skall återföras det påföljande året. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att bestämmelsen i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL, sedd i sitt sammanhang, bör tolkas så att en försättning för schablonbeskattning är att företaget inte tidigare har beskattats konventionellt. Detta betyder med andra ord att en övergång från konventionell beskattning till schablonbeskattning inte skall anses tillåten. Förhandsbeskedet skall följaktligen ändras i nu angivet hänseende.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten beslutar, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, att förhandsbeskedet skall ha följande lydelse. Sökandebolaget har rätt att begära inkomstbeskattning enligt de regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag. Om bolaget vid en taxering har beskattats enligt dessa regler, har bolaget inte rätt att vid en senare taxering välja att inkomstbeskattas på det sätt som anges i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL.

Föredraget 1999-10-19, föredragande Dahlin, målnummer 2272-1999

Sökord: Förhandsbesked; Dubbelbeskattning

Litteratur: prop. 1927:102, s. 389, 394 och 395; prop. 1973:51, s. 3 f.; prop. 1984/85:144, s. 10-12; OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst

och förmögenhet, 1998, s. 227-229; Avery Jones m.fl., British Tax Review
1991 s. 359 ff.
