

Målnummer:	6626-96	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1997-06-11		
Rubrik:	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 dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193) ansetts som ett företag i Sverige.		
Lagrum:	Artikel 7 punkt 1 dubbelbeskattningsavtalet (1992:1193) med Tyskland		
Rättsfall:	RÅ 1991 not. 228		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A följande: A var verkställande direktör för Y AB. Bolaget ingick som dotterbolag i en internationell bolagsgrupp, vars moderbolag fanns i Österrike. Y AB framställde olika system för liftkortskontroll. - A var också verksam med framtagning av s.k. jojos, vilka kan användas till att hålla lift- och passerkort i plast samt andra liknande plastkort. A verkade härvid främst som konstruktör och idégivare.

Verksamheten avseende angivna jojos bedrev A vid sidan av sin tjänst som VD för Y AB. Verksamheten bedrevs tillsammans med ett tyskt företag, X GmbH. - Inom X GmbH fanns ett flertal personer sysselsatta samt kontors- och fabriksanläggningar i Tyskland. A hade inget kontor eller annan anordning för verksamheten med X GmbH. - A och X GmbH hade samarbetat sedan 1987. Ursprungligen var avtalet dem emellan muntligt, men under 1995 nedtecknades avtalet i en skriftlig handling. Avtalet var författat på tyska.

Som framgick av avtalet fanns det mellan A och X GmbH en uttalad avsikt att bedriva gemensam verksamhet och att resultatet av denna skulle fördelas på sätt som de överenskommit. Enligt svensk rätt förelåg otvivelaktigt ett handelsbolagsavtal. Enligt tysk rätt bedrevs samarbetet dock som ett enkelt bolag, "eine Gesellschaft-bürgerlichen-Rechts" ("GbR").

För ett GbR gäller

- a) att det skall finnas ett gemensamt syfte (ändamål med verksamheten),
- b) att det saknar rättsförmåga,
- c) att det inte finns krav på insatskapital,
- d) att det till GbR tillskjutna kapitalet blir gemensam egendom med gemensam trohetsplikt,
- e) att krav på registrering inte föreligger,
- f) att ledningen utövas gemensamt av bolagsmännen, men att denna regel kan förändras genom avtal,
- g) att bolagsmännen är solidariskt ansvariga för förpliktelser som uppkommer i verksamheten,
- h) att det inte är ett eget skattesubjekt (bolagsmännen beskattas) och
- i) att det är mervärdeskattepliktigt för mervärdeskattepliktiga transaktioner.

1. Den av X GmbH och A bedrivna verksamheten föll in under dessa bestämmelser. - Ytterligare kunde nämnas, att några gemensamma räkenskaper inte fanns. I stället svarade X GmbH för all bokföring inom ramen för den egna verksamheten. Vinstfördelning skedde enligt bestämmelserna därom i deras avtal.

2. Fråga

I artikel 7 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och Sverige anges vid punkt 1 att inkomst av rörelse, som förtag i en avtalsslutande stat förvärvat, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. - I artikel 3.1 vid f) ges en definition på begreppet "företag i en avtalsslutande stat". Där anges, att härmed åsyftas "företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten". Någon definition av begreppet "företag" finns inte i avtalet. I kommentaren till OECD:s modellavtal (Art. 3 p. 4) anges, att man i modellavtalet inte ens gjort ett försök till definition. Där anges också, att frågan huruvida en verksamhet utövas inom ramen för ett företag alltid har tolkats enligt inhemsk lagstiftning i de avtalsslutande staterna. Vidare anges i artikel 3.1 vid d), att begreppet "person" åsyftar "fysisk person och bolag". I 3.1 vid e) anges, att "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas som juridisk person. - Frågan är hur dessa bestämmelser var att tillämpa i den situation som förelåg för A. Bestämmelserna var svårtolkade och A ställde därför följande fråga till Skatterättsnämnden: Bedrev han i Tyskland, tillsammans med X GmbH, sådant företag, som avsågs i artikel 7.1 i avtalet mellan Tyskland och Sverige och innebar svaret härpå, att inkomsten från den med X GmbH gemensamt bedrivna verksamheten endast skulle beskattas i Tyskland?

3. A:s uppfattning

Verksamheten bedrevs från fast driftställe i Tyskland. Något driftställe fanns över huvud taget inte i Sverige, utan arbetet med framtagningen av olika jojos skedde i Tyskland hos X GmbH. A:s medverkan inskränkte sig till att han tog fram idéer och skisser till nya jojos samt diskuterade dem med företrädare för X GmbH. Sådana diskussioner skedde i Tyskland, men emellanåt också vid sammankomster mellan X GmbH och A i Österrike. Några möten dem emellan ägde inte rum i Sverige. Härtill kom betydelsen enligt tysk rätt av att verksamheten bedrevs i ett GbR, särskilt det gemensamma ansvaret för verksamheten. Med hänsyn till de föreliggande omständigheterna borde fråga vara om ett "företag" i Tyskland. Eftersom fråga inte var om någon filial i Tyskland för verksamhet som bedrevs av A från fast driftställe i Sverige, borde annan tolkning inte göras än att fråga för A:s del var om inkomst av rörelse från "företag i en avtalsslutande stat" (dvs. Tyskland), som enligt artikel 7.1 endast fick beskattas i Tyskland. Den ställda frågan borde besvaras i enlighet härmed.

RSV uttalade att den i målet ställda frågan skulle besvaras med nej och att A skulle beskattas i Sverige för sin del av inkomsten från den med X GmbH gemensamt bedrivna verksamheten.

Skatterättsnämnden (1996-10-01, Wingren, ordförande, Nordling, Johansson, Nord, Silfverberg, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Den rörelseinkomst som A förvärvat i enlighet med samarbetsavtalet med det tyska bolaget X GmbH skall enligt artikel 7 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193) beskattas i Sverige. Till den del inkomsten kan komma att anses hänförlig till fast driftställe beläget i Tyskland och därmed får beskattas där, undanröjs den dubbelbeskattning av inkomsten som kan uppkomma i Sverige enligt reglerna i artikel 23 i avtalet. - Motivering. - A och X GmbH bedriver gemensamt verksamhet i en särskild form av bolag. Detta kan inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter och inkomst av verksamheten

beskattas hos bolagsmännen. - I ärendet har inte gjorts gällande annat än att A är skattskyldig för den inkomst som belöper på honom enligt samarbetsavtalet med X GmbH. Oklarhet beträffande innebörden av begreppet "företag" i artikel 7 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland har emellertid medfört osäkerhet om i vilken stat, Sverige eller Tyskland, han skall beskattas för inkomsten. - Den nämnda bestämmelsen i dubbelbeskattningsavtalet innehåller följande. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvat, 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 denna andra stat, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället. - Vidare gäller enligt artikel 3 punkt 1 f bl.a. - om inte sammanhanget föranleder annat - att vid tillämpningen av avtalet uttrycket "företag i avtalsslutande stat" åsyftar ett företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat. Inget föranleder att uttrycket skall ha en annan betydelse i förevarande sammanhang. Enligt samma punkt d inbegriper "person" fysisk person och bolag och enligt efterföljande e åsyftar "bolag" juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas som juridisk person. - Annorlunda uttrycket framgår av bestämmelserna, när de läses tillsammans, att inkomst av rörelse som förvärvats av ett företag, som bedrivs av en fysisk person eller ett bolag i ovan åsyftade bemärkelse med hemvist i en avtalsslutande stat, skall beskattas endast i denna stat. Om emellertid inkomsten helt eller delvis är hänförlig till ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten får inkomsten i motsvarande omfattning beskattas också i den staten. - A har enligt uppgivna förutsättningar för förhandsbeskedet hemvist i Sverige. Med hänsyn härtill och således oavsett i vilken avtalsslutande stat han för sin del skulle kunna anses faktiskt bedriva "företaget" - ett uttryck vilket, såvitt nu är aktuellt, ensamt närmast avser verksamhet av rörelsekaraktär och som tillsammans med orden "som bedrivs av en person" närmast skall förstås som en fysisk eller juridisk person som driver rörelse, jfr RÅ 1991 not. 228 s. 546 - skall den inkomst A uppbär enligt samarbetsavtalet med X GmbH beskattas i Sverige. I den mån inkomsten är hänförlig till fast driftställe i Tyskland och därmed får beskattas där, skall den dubbelbeskattning av inkomsten som på grund därav kan uppkomma i Sverige undanröjas på sätt som anvisas i artikel 23 i dubbelbeskattningsavtalet.

A överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, skulle förklara att inkomsten från den med X GmbH gemensamt bedrivna verksamheten skulle beskattas endast i Tyskland.

Riksskatteverket bestred ändringsyrkandet och anförde.

Bedömning enligt svensk intern rätt

De grundläggande bestämmelserna om skattskyldighet för fysiska personer finns i 53 § 1 mom. a) kommunalskattelagen (KL), 6 § 1 mom. a) lagen om statlig inkomstskatt (SIL) och 6 § 1 mom. a) lagen om statlig förmögenhetsskatt (SFL). - Den som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige är oinskränkt (obegränsat) skattskyldig här. Detta innebär att skattskyldighet föreligger för all inkomst oavsett om inkomsten förvärvats inom eller utom Sverige och för all förmögenhet som finns i Sverige eller i utlandet. Sverige använder således i den interna rätten hemvistprincipen som huvudmetod vid beskattningen.

Det kan också nämnas att även Tyskland tillämpar hemvistprincipen, vilket innebär att i Tyskland bosatta fysiska personer är skattskyldiga för inkomstskatt och förmögenhetsskatt för all inkomst och förmögenhet. Detta gäller i princip oavsett varifrån inkomsten härrör eller var förmögenheten är belägen. Fysisk person som inte är bosatt i Tyskland beskattas för inkomst som härrör från Tyskland. Såsom sådan inkomst anses bl.a inkomst av näringsverksamhet bedriven genom fast driftställe i Tyskland. Bolag som är hemmahörande i Tyskland är skattskyldiga där för all inkomst oavsett varifrån

den härrör medan bolag som inte är hemmahörande där endast är skattskyldiga för den inkomst som uppbärs därifrån. Internationell dubbelbeskattning av utländska inkomster undanröjs enligt tysk intern lagstiftning med hjälp av avräkningsmetoden. Således i detta avseende samma regelverk som i den svenska interna rätten.

Enligt 18 § andra stycket KL hänförs all inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person till en och samma förvärvskälla såvida inte annat följer av 18 § fjärde stycket KL. Sådan näringsverksamhet i utlandet som enligt sistnämnda stycket bedrivits självständigt, ska dock alltid hänföras till en särskild förvärvskälla. Detta har endast betydelse ur kvittningssynpunkt. Skattskyldighet i Sverige föreligger således även för självständigt bedrivna näringsverksamhet i utlandet.

Även för det fall en fysisk person är delägare i en utländsk juridisk person, som bedriver näringsverksamhet i utlandet, ska beskattning i Sverige för hans andel ske, om den utländska juridiska personen inte är ett självständigt skattesubjekt i sitt hemland.

Definitionsmissigt är dock ett "GbR" inte en utländsk juridisk person i den betydelse som stadgas i 16 § 2 mom. första stycket SIL, eftersom ett "GbR" bl.a. saknar rättskapacitet. Resultatet av ett "GbR" ska då, oavsett om det definitionsmissigt ska behandlas som ett handelsbolag eller ett enkelt bolag, enligt 53 § anv. p. 10 första stycket KL redovisas av respektive delägare för den del av bolagets resultat som belöper på den enskilda delägaren. Det har därvid ingen betydelse att "bolaget" inte haft något fast driftställe i Sverige.

Enligt vad som framkommit i ärendet är A bosatt i Sverige och därmed oinskränkt skattskyldig i Sverige för alla inkomster han förvärvat. A är således skattskyldig i Sverige för sin del av den med X GmbH bedrivna verksamheten i Tyskland. Huruvida verksamheten bedrivits från fast driftställe eller ej i Tyskland har i detta sammanhang ingen relevans. A:s uppfattning synes vara att verksamheten bedrivs från fast driftställe i Tyskland. Det framgår inte av handlingarna i målet om så verkligen är fallet. RSV:s uppfattning i denna del är dock att skattemyndigheten i Tyskland bedömt att verksamheten inte bedrivits från fast driftställe, vilket då innebär att någon avräkning i Sverige för erlagd skatt i Tyskland inte kommer i fråga.

Tolkning av skatteavtal

De flesta svenska avtal är förhandlade på grundval av OECD:s modellavtal. Detta understryks alltid i propositionerna om dubbelbeskattningsavtal. Avvikelser från OECD-modellen kommenteras alltid och det anges ofta varifrån en bestämmelse hämtats om det är från OECD-modellen eller FN-modellen eller om det är en helt ny bestämmelse som tillkommit efter önskemål från någon av avtalsparterna. Modellavtalen och deras kommentarer såväl som andra rapporter kan därför, enligt RSV:s uppfattning, tjäna som vägledning vid tolkning av avtal. Denna uppfattning stöds av vissa domstolsavgöranden (se bl.a. RÅ 1987 ref. 158). Rapporter som publicerats av OECD används således inte bara för att tolka avtal utan även för tolkning av intern rätt. Något som kan sägas ha varit lagstiftarens avsikt när man i svensk intern internationell skatterätt har tagit in bestämmelser som är direkt kopierade på OECD-modellen. Detta har gjorts för att få en överensstämmelse med avtalsbestämmelser och på så sätt underlätta tillämpningen av avtalen och samspelet med den svenska interna rätten.

Eftersom de flesta svenska avtal 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 genom ett uttalande i förarbetena till andra bestämmelser. Situationen är annorlunda när det gäller

avtalsbestämmelser. 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 prop. 1992/93:177 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland s. 51 har departementschefen - såvitt avser tolkning av skatteavtal - även hänvisat till Riksskatteverkets Handledning för internationell beskattning och Sveriges bidrag till IFA-kongressen i Florens i oktober 1993. Departementschefen framhöll att Wien-konventionen om traktaträtten tillhandahåller regler för tolkning av avtal vid tvist mellan parterna, dvs. staterna, om avtalets innebörd. Däremot reglerar konventionen inte - beträffande dubbelbeskattningsavtal - förhållandet mellan de skattskyldiga och staten. I propositionen uttalas också att dubbelbeskattningsavtalen i princip skall tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten. Regeringsrätten (RÅ 1987 ref. 162) har emellertid slagit fast att skatteavtal skall 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 tolkningsprinciperna i Wienkonventionen.

A anför att det i OECD:s modellavtal inte ens gjorts ett försök till definition av begreppet "företag". I stället anges i modellavtalet endast att frågan huruvida en verksamhet utövas inom ramen för ett företag alltid har tolkats enligt inhemsk lagstiftning i de avtalsslutande staterna. A anför vidare, dock utan att själv lämna något förslag till tolkning, att Skatterättsnämndens tolkning av begreppet "företag" är för enkel då i så fall begreppet "företag" inte rimligen borde ha använts.

Som RSV anför ovan är rättslaget helt klart när det gäller de svenska interna reglerna om beskattning av såväl fysisk som juridisk person som bedriver näringsverksamhet i utlandet. Fråga är då hur dessa regler ställs emot, dels de uttalanden som finns i OECD:s modellavtal, dels den avsikt avtalsparterna haft vid förhandlingarna om ingåendet av ett skatteavtal mellan Sverige och Tyskland.

När det gäller OECD:s modellavtal behövs en historisk återblick för att kunna förstå det regelverk som modellavtalet är i dag.

På grundval av 1923 års rapport till finansiella kommittén för Nationernas förbund, utsågs en grupp av tekniska experter som fick i uppdrag att vidare studera frågorna rörande dubbelbeskattning och skatteundandragande. I samband med sin rapport presenterade denna grupp år 1925 två resolutioner: en om dubbelbeskattning och den andra om skatteundandragande. Resolutionen om dubbelbeskattning innehöll bl.a. rekommendationer rörande (I) Impersonal or Schedular Taxes, (II) Personal or General Income Tax, (III) Wealth Taxes and Succession Duties och (IV) Fiscal Domicile. I rekommendationen rörande de olika typer av inkomster mellan två 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 and legal persons."

I 1931 års "Draft Plurilateral Convention" gjordes ett försök att göra en distinktion mellan "company" och "enterprise". Tyvärr lämnades i den slutliga avtalstexten ingen definition av dessa begrepp. Däremot sades i artikel 1 (2) att... "the fiscal domicile of a natural person is considered to be the place of his normal residence, while the fiscal domicile of juristic person is considered to be its real centre of management".

I 1933 års "Draft Convention of the Allocation of Income" formulerades ett speciellt modellavtal rörande "the allocation on business income". Termerna "enterprise" och "fiscal domicile" definieras i protokollet till avtalet.

Protocol

2 (a) "As used in this convention, the term "enterprise" includes every form of undertaking, whether carried on by an individual, partnership, corporation or any other entity.

(b) The term "fiscal domicile" for the purposes of this Convention means the place where an enterprise, as defined under (a) above, has its real centre of management.

Efter utbrottet av andra världskriget möttes en decimerad kommitté i Mexico och publicerade år 1943 "the Mexico Draft". Efter kriget sammanträdde åter en fulltalig kommitté i London år 1946 och publicerade en förbättrad version, "the London Draft".

Föreskrifterna som följer är gemensamma i de båda avtalen:

Protocol Article II

1. For the purpose..., the term "fiscal domicile" means, in the case of an individual or of an enterprise belonging to an individual, the place where the individual has his normal residence...

Protocol Article IV

"The term enterprise includes any kind of enterprise whether it belongs to an individual, a partnership, a company or any other legal entity or de facto body".

Den historiska återblicken visar att användandet av begreppet "företag" i 1977/1992 års OECD-modellavtal är en substansiell förbättring gentemot den ganska oregelbundna terminologi som förekommit i tidigare års modellavtal. Innebörden av begreppet "företag" är dock fortfarande densamma i 1977/1992 års modellavtal som i de äldre avtalen.

Kees van Raad, Professor i internationell skatterätt vid universitetet i Leiden i Holland, anser att termen "enterprise", som är en av de mest använda

termerna i OECD:s modellavtal, skulle kunna tas bort ur avtalstexten utan att innehållet skulle förändras.

Artikel 7 skulle enligt Kees van Raad kunna ha följande lydelse:

"Business profits derived by a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the business is carried on through a permanent establishment situated in the other State. If the business is carried on through such a permanent establishment, the profits... may be taxed in the other State..."

Genom att ta bort företag och i stället skriva person med hemvist i avtalsslutande stat, skulle texten bli klarare; detta skulle inte innebära någon som helst förändring av den innebörd som texten har i dag. Med andra ord, med "företag i avtalsslutande stat" menas såväl idag som i tidigare modellavtal fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse. I detta sammanhang vill RSV även hänvisa till RÅ 1991 not. 228, där definitionen "företag i avtalsslutande stat" av såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten tolkades enligt den innebörd som RSV anfört i det av A överklagade förhandsbeskedet.

Bedömning enligt skatteavtalet (SFS 1992:1193) med Tyskland

Avtalet mellan Sverige och Tyskland är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Double Taxation Convention on Income and on Capital", 1977).

Bestämmelser om undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet finns i artikel 23. Sverige tillämpar genomgående avräkningsmetoden för att undvika dubbelbeskattning. Innebörden av avräkningsbestämmelserna är att en person med hemvist i Sverige taxeras här för inkomst resp. tillgång som enligt avtalet får beskattas i Tyskland. Förevarande avtal syftar, liksom alla liknande avtal, till att förhindra att samma inkomst eller tillgång beskattas fullt ut hos samma person under jämförlig tidsperiod i mer än en stat.

Avtalet syftar dessutom till att förhindra skatteflykt och total skattefrihet. Artikel 43 punkt 2 innehåller dels en allmän tolkningsregel dels bestämmelser som medger en stat att tillämpa intern lagstiftning, som innebär att delägare direkt beskattas för inkomst som förvärvats av en utländsk sammanslutning. Avtalets utformning har påverkats av att detta tillkommit genom förhandlingar och av att svensk och tysk skattelagstiftning inte har samma terminologi. Den nämnda allmänna tolkningsregeln (punkt 2 A) har tillkommit för att understryka att avtalet måste tolkas med beaktandet av syftet att förhindra skatteflykt och att den omständigheten att avtalet på grund av det sätt på vilket detta tillkommit fått en från intern lagstiftning avvikande utformning inte får leda till en tolkning som innebär att någon kan undgå skattskyldighet i en avtalsslutande stat.

Med den tolkning A ger av "företag i avtalsslutande stat" skulle Sverige således inte kunna beskatta en fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige som endast bedriver rörelse i utlandet. Trots att Sverige förhandlat fram ett creditavtal skulle denna felaktiga tolkning av innebörden av artikel 7 punkt 1 innebära att Sverige "förhandlat" fram en exemptbestämmelse. Detta har inte varit avtalsparternas avsikt vid förhandlingarna om ingåendet av det nya skatteavtalet. I prop. 1992/93:3 s. 61 anförs:

"Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Definitionerna överensstämmer i princip med de som återfinns i OECD:s modellavtal. Definitionerna av de avtalsslutande staterna inkluderar dess kontinentalssocklar... Definitionen av "internationell trafik" avviker något från modellavtalets definition... Anledningen till avvikelserna... Observeras bör att dessa definitioner endast har betydelse för tillämpningen av dessa artiklar

medan de i art. 3 angivna definitionerna har betydelse också för tolkningen av bestämmelser i andra artiklar. När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtalet och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får jag hänvisa till vad som anförts därom i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff.) - I den angivna punkten i förevarande avtal har intagits en påminnelse om möjligheten att de behöriga myndigheterna för att uppnå en gemensam tolkning kan ingå en särskild överenskommelse. En sådan överenskommelse måste ha införlivats i svensk rätt genom författning för att gälla på svensk sida."

I proportionen anges således uttryck som har en annan innebörd än den som givits i modellavtalet. Dessa avvikelser har gemensamt förhandlats fram av avtalsparterna och kommit till uttryck i den avtalstext, som sedan paraferats av förhandlarna. RSV:s uppfattning är att definitionen "företag i avtalslutande stat", vid förhandlingen om ett dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland, inte givits någon annan innebörd än den som modellavtalet ger.

I RÅ 1987 ref. 162 fastställde Regeringsrätten vissa grundläggande principer för tolkning av skatteavtal. I domen hänvisade Regeringsrätten till ett uttalande som gjorts av Skatterättsnämnden:

"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 avtalslutande parternas avsikt. Först o men sådan undersökning inte ger något resultat finns det skäl att söka ledning av den tillämpande statens interna beskattningsregler."

Regeringsrätten uttalade vidare:

"Avgörande för avtalets tolkning är sålunda främst vad avtalsparterna avsett med bestämmelserna i avtalet, när dessa tillkom."

RSV:s uppfattning är således att den rörelseinkomst som A förvärvar ska enligt artikel 7 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193) beskattas i Sverige. Till den del inkomsten kan komma att anses hänförlig till fast driftställe beläget i Tyskland och därmed får beskattas där, undanröjs den dubbelbeskattning av inkomsten som kan uppkomma enligt reglerna i artikel 23 i avtalet.

Regeringsrätten (1997-06-11, Sjöberg, Swartling, Holstad, Eliason, Hulgaard) gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens beslut.

Föredraget 1997-05-28, föredragande Wahling Bexhed, målnummer 6626-1996

Sökord: Förhandsbesked; Dubbelbeskattning; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: prop. 1992/93:3.
