

Målnummer:	6301-94	Avdelning:	3
Avgörandedatum:	1996-10-02		
Rubrik:	Principerna för tolkning av dubbelbeskattningsavtal. 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 dubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg. Detta har medfört att det svenska bolaget inte skall delägarbeskattas enligt 6 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt för det luxemburgska bolagets inkomst. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	6 § 2 mom. och 16 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1987 ref. 162• RÅ 1987 ref. 158• RÅ 1995 not. 68		

REFERAT

Enligt 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, skall den som är delägare i en utländsk juridisk person i vissa fall beskattas löpande för sin andel av den juridiska personens inkomst (delägarbeskattning). Av en hänvisning till punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, följer att delägaren förutsätts vara bosatt eller hemmahörande i Sverige samt att en ytterligare förutsättning för delägarbeskattning är att det är fråga om delägarskap i en sådan juridisk person som inte skall betraktas som utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. andra eller tredje stycket SIL (t.o.m. 1994 års taxering 2 § 12 mom. eller 16 § 2 mom. andra stycket SIL). Vidare fordras antingen att delägarbeskattning sker också i den juridiska personens hemland eller att vissa villkor beträffande ägarförhållandena är uppfyllda.

Av de lagrum som definierar begreppet utländskt bolag är här endast 16 § 2 mom. tredje stycket SIL (t.o.m. 1994 års taxering andra stycket a i samma moment) av intresse. Enligt denna bestämmelse betraktas en utländsk juridisk person som utländskt bolag under förutsättning dels att den är hemmahörande i någon av de i lagrummet särskilt uppräknade stater som Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med (t.o.m. 1994 års taxering omfattades alla avtalsstater), dels att den är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och som enligt avtalet har hemvist i den aktuella staten.

Bland de avtalsstater som räknas upp i 16 § 2 mom. tredje stycket SIL finns Luxemburg. Sveriges avtal med Luxemburg, som är avfattat på franska, undertecknades i juli 1983. Avtalet är tillsammans med en officiell svensk översättning återgivet i SFS 1984:174. I prop. 1983/84:18 framhölls att avtalet nästan helt kunnat utformas i enlighet med de bestämmelser som organisationen för ekonomiskt samarbete (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal.

För bedömningen av fråga 1 i den nedan återgivna ansökningen om förhandsbesked har i första hand artiklarna 1, 2 och 4 i avtalet med Luxemburg betydelse. - Enligt artikel 1 tillämpas avtalet på personer som har hemvist i en avtalslutande stat eller i båda avtalslutande staterna. Avtalet omfattar enligt artikel 2 skatter på inkomst och förmögenhet. Punkt 3 i artikeln innehåller en

uppräknig av de vid avtalstillfället utgående skatter på vilka avtalet tillämpas. Bland de luxemburgska skatterna nämns, såvitt nu är av intresse, skatten på bolagsinkomst (l' impôt sur le revenu des collectivites) och förmögenhetsskatten (l' impôt sur la fortune). - Artikel 4 innehåller i punkt 1 en för det aktuella målet central regel om hemvist. Vid tillämpningen av avtalet åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig (assujettie à l' impôt) där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet (första meningen). Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där (andra meningen). - I sammanhanget bör nämnas att det i artikel 28 finns en bestämmelse som uttryckligen undantar vissa i Luxemburg bildade bolag från avtalstillämpning. De undantagna bolagen är sådana s.k. holdingbolag som regleras i en luxemburgsk lagstiftning från åren 1929 och 1938. - I avtalets artikel 22 (metodartikeln), finns i punkt 2 b) en bestämmelse som reglerar den skattemässiga behandlingen av utdelning som ett bolag med hemvist i Luxemburg lämnar till ett bolag med hemvist i Sverige. Sådan utdelning skall undantas från beskattning i Sverige i den mån den skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lag om båda bolagen hade haft hemvist i Sverige (se 7 § 8 mom. SIL). Särskilda villkor för skattefrihet uppställs för det fallet att utdelningen härrör från utdelning som det utdelande bolaget erhållit från bolag i tredje stat.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X. AB bl.a. följande: Bolaget, som var ett helägt dotterbolag till Y.-banken, genomförde vid tiden för ansökan en omstrukturering av bankens utländska fondförvaltningsverksamhet. Avsikten var att den fondförvaltning som var förlagd till Luxemburg skulle knytas direkt till Sverige genom att samtliga aktier i fem i koncernen ingående luxemburgska fondförvaltningsföretag (fondbolag) skulle överföras till X. AB. De fem fondbolagen skulle således utgöra helägda dotterföretag till bolaget. - Fondbolagen var inregistrerade i Luxemburg under åren 1986, 1987 och 1993. Varje bolag var ett societe anonyme (S.A.) med ett aktiekapital om 5 000 000 luxemburgska francs. Bolagen hade gemensam adress i Luxemburg samt samma styrelse och revisorer. För samtliga fondbolag var en luxemburgsk bank förvaringsinstitut och fondadministratör medan ett dotterbolag till X. AB tjänstgjorde som placeringsrådgivare. - Varje fondbolag förvaltade en s.k. paraplyfond med ett antal delfonder i Luxemburg. Fonderna var inte juridiska personer. Tillgångarna i varje fond bildade en från bolaget skild förmögenhetsmassa, som ägdes av andelsägarna i fonden. Det saknades begränsning beträffande bl.a. antalet andelar i en fond. - Enligt fondbolagens bolagsordningar skulle bolagen för andelsägarnas räkning förvalta respektive fond och utfärda andelar i fonden. För sina tjänster tog fondbolagen ut ett årligt förvaltningsarvode från fonderna. Fondbolagens intäkter bestod av dessa arvoden samt ränteintäkter. Bolagen stod för kostnader för marknadsföring, administration m.m. - Fondernas och fondbolagens verksamhet reglerades av luxemburgsk lagstiftning, främst en lag av den 30 mars 1988 om kollektiva placeringar och en förordning av samma dag, vilka hade ersatt en lag från år 1983. Fondbolagen var inte holdingbolag enligt den luxemburgska lagstiftning som avsågs i artikel 28 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Luxemburg. - Det regelsystem som gällde för fonder och fondbolag var snarlikt det som gällde i Sverige enligt 1990 års lagstiftning om värdepappersfonder. Fonderna var sålunda av typen "fonds communs de placement", vilket i allt väsentligt motsvarade svenska värdepappersfonder. - Luxemburg var det första europeiska land som implementerade EG-direktiven från år 1985 om företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (undertakings for collective investment in transferable securities, UCITS). Detta skedde genom nämnda lag av den 30 mars 1988. Även före denna lagstiftning hade det dock funnits investmentbolag och fonder. - Enligt artikel 3 i 1988 års lag ansågs en UCIT ha hemvist i Luxemburg om fondbolagets registrerade kontor fanns i Luxemburg. När detta var fallet ansågs bolaget vara ett luxemburgskt bolag enligt den luxemburgska aktiebolagslagen. Denna lag var således tillämplig på fondbolagen. - Enligt artikel 159 i den luxemburgska inkomstskattelagen

ansågs bl.a. societets anonymes som skattesubjekt med skatterättsligt hemvist i Luxemburg under förutsättning att bolagets registrerade kontor fanns i Luxemburg eller att bolaget hade sin verkliga ledning där. - Fondbolagen ansågs alltså civilrättsligt utgöra luxemburgska bolag och skatterättsligt vara skattesubjekt med hemvist i Luxemburg. Om ett fondbolag förvaltade mer än en fond utgick normal bolagsskatt om ca 39 procent. Förvaltade fondbolaget däremot endast en fond gällde enligt 1988 års lag att skatteuttaget begränsades till dels en särskild engångsskatt som togs ut vid bolagsbildningen, dels en årlig skatt - taxe d'abonnement - om 0,06 procent av nettoförmögenheten i fonden. Fonden och fondbolaget ansågs gemensamt utgöra skattesubjekt för dessa skatter även om den årliga skatten belastade fondförmögenheten. Fondbolagen var skattesubjekt i fråga om mervärdesskatt men förvaltningstjänsterna var undantagna från denna skatt. - Fråga hade uppkommit om X. AB skulle beskattas löpande i Sverige för resultatet hos de luxemburgska fondbolagen (delägarbeskattning) eller om fondbolagen skulle anses omfattade av dubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg och därmed utgöra utländska bolag enligt definitionen i 16 § 2 mom. SIL, i vilket senare fall någon delägarbeskattning inte blev aktuell. X. AB ansåg att fondbolagen omfattades av dubbelbeskattningsavtalet både därför att bolagen inte formellt var exkluderade från avtalstillämpning enligt artikel 28 i avtalet och därför att bolagen inte kunde fråntas sitt skatterättsliga hemvist och därmed sitt skydd enligt avtalet på den grunden att den faktiska skattebelastningen i hemviststaten vid en viss tidpunkt och under vissa omständigheter var låg. - X. AB hemställde om förhandsbesked beträffande följande frågor: 1. Skulle bolaget delägarbeskattas för fondbolagens resultat? 2. Om svaret på fråga 1 var nej, skulle då den utdelning som X. AB erhöll från fondbolagen vara skattefri enligt artikel 22 i dubbelbeskattningsavtalet?

Riksskatteverket ansåg att fråga 1 skulle besvaras med ja. Vid en motsatt bedömning av fråga 1 borde fråga 2 enligt verket besvaras jakande.

Skatterättsnämnden (1994-10-31, Sandström, ordförande, Nordling, Wingren, Armholt, Johansson, Melz, Nord) yttrade: Förhandsbesked. - avser fråga 1) - Bestämmelserna om delägarbeskattning i 6 § 2 mom. SIL är tillämpliga. - Motivering. - Enligt ansökningen skall X. AB bli ägare till fem "fondbolag" på vilka Luxemburgs lagstiftning från 1988 om kollektiva placeringar är tillämplig. Vart och ett av bolagen har till ändamål att förvalta en fond (en s.k. mutual fond). - Regelsystemet på området är snarlikt det som gäller enligt den svenska lagstiftningen om värdepappersfonder. Tillgångarna i varje fond bildar en egen förmögenhetsmassa tillhörig fondandelsägarna. Fonderna saknar rättskapacitet medan fondbolagen är juridiska personer (fondbolagen är registrerade som societets anonymes). Fondbolagen förvaltar för fondandelsägarnas räkning respektive fond. Fondbolagens intäkter består av förvaltningsarvoden och ränteintäkter. På motsvarande sätt som enligt de svenska reglerna finns ett förvaringsinstitut (en luxemburgsk bank). - Enligt de uppgifter som lämnats i ärendet träffas fondbolag som förvaltar flera fonder av normal bolagsskatt i Luxemburg. Förvaltar fondbolaget endast en fond sker ingen beskattning. Däremot belastas fonden av en s.k. taxe d'abonnement, beräknad på nettoförmögenheten. - Den här aktuella frågan är om sökanden som ägare till fondbolagen skall beskattas för fondbolagens inkomster enligt 6 § 2 mom. SIL. En sådan delägarbeskattning förutsätter att fondbolagen inte är utländska bolag enligt 16 § 2 mom. andra eller tredje stycket SIL. Andra stycket är inte av intresse här. Enligt tredje stycket skall fondbolagen anses som utländska bolag om de enligt reglerna i dubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg (SFS 1984:174) omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i Luxemburg. Henvistregeln i avtalet (artikel 4 punkt 1) har följande lydelse. - 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 hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där. - En regel av samma slag

finns i OECD:s modellavtal. Det finns olika uppfattningar om hur regeln skall tolkas (jfr beträffande "charitable organizations" Wheeler i Europe Taxation 1994 s. 9 ff.). Nämnden gör för sin del följande bedömning. För att ett subjekt skall anses ha hemvist enligt första meningen bör krävas inte bara att subjektet har en sådan knytning till avtalsstaten som kan grunda oinskränkt skattskyldighet där utan också att beskattningsrätten utnyttjas. Fondbolag enligt 1988 års lagstiftning träffas inte av någon sådan luxemburgsk skatt som avses i artikel 2 i avtalet så länge bolaget förvaltar endast en fond. Vid tillämpningen av hemvistregeln bör fondbolag som förvaltar en fond hållas isär från övriga fondbolag. De i ärendet aktuella fondbolagen tillhör den förra kategorin och faller därmed utanför avtalet. Eftersom bolagen inte är att anse som utländska bolag enligt 16 § 2 mom. SIL skall delägarbeskattning ske. - Fråga 2 förfaller.

Ledamoten Colver var skiljaktig och anförde: De ifrågavarande fondbolagen har enligt luxemburgsk intern skattelagstiftning (artikel 159 i Code fiscal) hemvist i Luxemburg och de är därmed i princip obegränsat skattskyldiga i Luxemburg. Den omständigheten att genom en speciallagstiftning fondbolag av det i ärendet aktuella slaget under vissa specifika förutsättningar undantas från beskattning i Luxemburg bör inte leda till att de - när dessa förutsättningar är uppfyllda - utesluts från avtalets tillämpningsområde (jfr Vogel, Double Taxation Conventions 1991 s. 154 ff.). Fråga 1 bör därför, enligt min mening, besvaras nekande.

X. AB överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle besvara fråga 1 i ansökan om förhandsbesked nekande, vilket innebar att bolaget inte skulle delägarbeskattas enligt 6 § 2 mom. SIL för de luxemburgska fondbolagens inkomster. Vidare yrkade bolaget att Regeringsrätten skulle besvara den i samma ansökan ställda följdfrågan 2 jakande.

Riksskatteverket, som bestred bifall till överklagandet, anförde bl.a. följande. Bolagets ståndpunkt innebar att rekvisitet "skattskyldig" i artikel 4 punkt 1 i avtalet skulle vara uppfyllt redan om ett bolag föll under hemviststatens skattejurisdiktion. Något krav på att hemviststaten faktiskt utnyttjade beskattningsrätten skulle enligt denna uppfattning inte föreligga. Verket ansåg att en sådan tolkning helt saknade stöd i avtalstexten. Den skulle också leda till att kravet på skattskyldighet i artikel 4 helt förlorade sin mening. Sålunda skulle ett bolag, som enligt den avtalslutande statens interna skattelagstiftning uttryckligen var oinskränkt skattskyldigt i denna stat men på grund av speciallagstiftning var helt skattebefriat, omfattas av avtalet. Om däremot samma bolag inte ingick i kretsen av skattskyldiga subjekt i avtalsstaten, skulle det inte omfattas av avtalet eftersom det i så fall inte föll under statens skattejurisdiktion. Rent lagtekniska aspekter skulle sålunda komma att styra frågan om bolaget omfattades av avtalet. X. AB hade kanske uppfattningen att bolaget även i det sistnämnda fallet skulle anses falla under statens skattejurisdiktion och därmed anses som "skattskyldigt", eftersom staten genom en lagstiftningsåtgärd när som helst kunde ge bolaget status som skattesubjekt. Med ett sådant synsätt skulle kravet på skattskyldighet bli helt illusoriskt.

Regeringsrätten (1996-10-02, Brink, Tottie, Dahlman, Swartling, Holstad) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

1. Omständigheterna

X. AB äger efter en nyligen genomförd omstrukturering av koncernen fem i Luxemburg bildade bolag, i målet kallade fondbolag, som har till ändamål att förvalta var sin värdepappersfond (i samtliga fall en s.k. paraplyfond). Fyra av bolagen har bildats enligt en lag av år 1983 men alla fem omfattas numera av den i förhandsbeskedet omnämnda lagstiftningen från år 1988 om kollektiva placeringar. Varje bolag är ett societe 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 luxemburgska skattelagen (Code fiscal) är ett societe anonyme med registrerat kontor eller verklig ledning i Luxemburg i princip oinskränkt 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 (som kan vara en paraplyfond) omfattas av skattebefrielsen och således inte är skattskyldigt till bolagsskatt. Om fondbolaget däremot förvaltar två eller flera fonder medges inte befrielse från bolagsskatt.

2. Tillämpliga regler

(Under denna rubrik lämnades den redogörelse för regler i SIL och dubbelbeskattningsavtalet som tagits upp som de fyra första styckena i referatet.)

3. Frågorna i målet

Huvudfrågan i målet, fråga 1 i ansökningen om förhandsbesked, är om X. AB skall delägarbeskattas enligt 6 § 2 mom. SIL för fondbolagens inkomster. Så skall ske endast om bolagen enligt 16 § 2 mom. tredje stycket SIL (t.o.m. 1994 års taxering andra stycket a i samma moment) inte skall betraktas som utländska bolag, vilket i sin tur förutsätter att de inte omfattas av avtalet med Luxemburg. Det är ostridigt i målet att förutsättningarna för delägarbeskattning i övriga hänseenden skall anses uppfyllda.

Om svaret på huvudfrågan blir att delägarbeskattning inte skall ske, aktualiseras den av Skatterättsnämnden inte behandlade följdfråga 2 i ansökan om förhandsbesked, nämligen om utdelning från fondbolagen till X. AB enligt artikel 22 punkt 2 b) i avtalet med Luxemburg är undantagen från beskattning i Sverige.

4. Fråga 1

Som nyss konstaterats är svaret på fråga 1 helt beroende av om fondbolagen omfattas av dubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg eller ej. Enligt artikel 1 i avtalet gäller som huvudregel att avtalet är tillämpligt på den som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna (eller i båda staterna). I artikel 28 görs ett undantag för holdingbolag men det är klarlagt i målet att detta undantag inte är tillämpligt på fondbolagen. Det är således avtalets hemvistregler som blir bestämmande för svaret på fråga 1.

För att en person skall anses ha hemvist i en avtalsslutande stat fordras enligt punkt 1 första meningen i artikel 4 att personen i fråga är skattskyldig (assujettie à l'impôt) där på grund av en omständighet av det slag som exemplifieras i bestämmelsen. Det får anses klart att skattskyldigheten skall avse skatt som enligt artikel 2 omfattas av avtalet. En jämförelse med andra meningen i punkt 1 ger vid handen att det i princip skall vara fråga om en s.k. oinskränkt skattskyldighet.

Av handlingarna i målet framgår att fondbolagen på grund av omständigheter som avses i artikel 4 punkt 1 första meningen har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör (societe anonyme) normalt medför oinskränkt skattskyldighet till luxemburgsk bolagsskatt. Den utredning som förebragts beträffande tillämpningen av 1988 års lagstiftning om kollektiva placeringar ger emellertid - såsom Skatterättsnämnden funnit - stöd för bedömningen att ett fondbolag på grund av denna speciallagstiftning är befriat

från bolagsskatt och annan luxemburgsk skatt som omfattas av avtalet så länge bolaget inte förvaltar mer än en värdepappersfond.

Den avgörande frågan är om fondbolagen trots denna skattefrihet skall anses ha hemvist i Luxemburg enligt artikel 4 punkt 1. Med hänsyn till föreliggande omständigheter finns det anledning att i målet pröva två olika tolkningsalternativ. Det ena alternativet innebär att det för hemvist är tillräckligt att fondbolagen i enlighet med det föregående har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt (tolkningsalternativ 1). Enligt det andra alternativet - som Skatterättsnämnden stannat för - fordras också att de faktiskt är underkastade sådan beskattning och således inte på grund av speciallagstiftning är befriade från bolagsskatt (tolkningsalternativ 2).

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 avtalslutande staterna men samma principer bör - såsom belyses av bl.a. rättsfallet RÅ 1987 ref. 162 - normalt kunna ligga till grund också för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten. Detta innebär att tolkningen i enlighet med artikel 31 i första hand skall grundas på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med vad som är den gängse meningen av avtalets uttryck, varvid dock uttrycken skall ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte (punkt 1 i artikel 31). I "sammanhanget" ingår förutom avtalstexten i dess helhet vissa överenskommelser och dokument som i samband med avtalslutet 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).

Vad först beträffar lydelsen av hemvistregeln i artikel 4 punkt 1 första meningen förutsätter denna, såsom redan nämnts, att den person det gäller är "assujettie à l'impôt" i en avtalslutande stat på grund av en viss form av anknytning till denna stat. Den "gängse meningen" av ett sådant krav på skattskyldighet torde vara att personen i fråga verkligen skall vara skyldig att betala skatt. Hemvistregelns lydelse talar således närmast för tolkningsalternativ 2. Texten är emellertid förenlig också med tolkningsalternativ 1, dvs. med en tolkning som innebär att tonvikten ligger på att precisera formen av anknytning och att det som krävs för hemvist är att det finns en anknytning av angivet slag som medför att personen i princip är underkastad det system för oinskränkt beskattning som den avtalslutande staten tillämpar för den kategori av subjekt som personen tillhör (i målet *societe anonyme*).

Avtalstexten i övrigt ger inte någon direkt ledning i tolkningsfrågan. Det undantag beträffande luxemburgska holdingbolag som görs i artikel 28 bör dock uppmärksammas. Enligt vad som upplysts i målet är holdingbolagen - i likhet med de i målet aktuella fondbolagen - helt befriade från bolagsskatt. Den omständigheten att en uttrycklig undantagsregel ändå införts kunde tyda på att parterna utgått från att holdingbolagen trots sin skattefrihet skall anses ha hemvist i Luxemburg enligt artikel 4 punkt 1 och att de följaktligen, om undantagsregeln inte hade införts, skulle ha omfattats av avtalet enligt huvudregeln i artikel 1. Förekomsten av undantagsregeln kan därmed ses som ett stöd för tolkningsalternativ 1. Något avgörande argument är det dock knappast fråga om, eftersom undantagsregeln kan ha införts i rent förtydligande syfte. Det bör tilläggas att frånvaron av särskilda avtalsbestämmelser om fondbolagen knappast i sig tillåter någon slutsats i någondera riktningen, bl.a. mot bakgrund av att den lagstiftning av år 1983 som först reglerade fondbolagens ställning infördes först efter det att dubbelbeskattningsavtalet hade undertecknats.

Som framgått av det föregående bör tolkningen av hemvistregeln utföras mot bakgrund av avtalets syfte och ändamål. Redan avtalsrubriken - avtal för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser om ömsesidig handräckning - återspeglar det som brukar anses vara två av de grundläggande syftena med ett dubbelbeskattningsavtal, nämligen att undvika dubbelbeskattning och att - genom bl.a. informationsutbyte och ömsesidig handräckning - förhindra skatteflykt. Det kan tyckas att syftet att undvika dubbelbeskattning inte motiverar att en person, som i den ena avtalsslutande staten är helt befriad från beskattning, omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och att detta förhållande skulle utgöra ett argument till förmån för tolkningsalternativ 2.

Tolkningsfrågan bör dock ses också i ett vidare perspektiv. Dubbelbeskattningsavtalen tillgodoser inte bara de nyss angivna huvudsyftena utan har också till uppgift att åstadkomma en skälig fördelning av beskattningsunderlaget mellan de båda avtalsslutande staterna. En stat kan av olika skäl välja att för tillfället avstå från att utnyttja det beskattningsutrymme som den erhållit genom avtalet. Det kan ifrågasättas om detta förhållande utan vidare bör komma den andra staten tillgodo genom en utvidgning av det beskattningsutrymme som den staten erhållit genom avtalet. Den förstnämnda staten kan också senare komma att utvidga sin beskattning och det kan mot den bakgrunden hävdas att avtalen bör skydda inte bara mot en aktuell utan också mot en "potentiell" dubbelbeskattning (se bl.a. Vogel m.fl., *On Double Taxation Conventions*, 1990, s. 20 och 154).

När det gäller beskattningen av de särskilda inkomstlagen gäller enligt avtalen normalt principen att den skattebefrielse som avtalet ger den enskilde i den ena staten inte är beroende av att inkomsten verkligen blir beskattad i den andra staten. Det ligger nära till hands att tillämpa motsvarande princip vid avgränsningen av det begrepp som utgör avtalens egentliga nyckel för fördelningen av beskattningsanspråken, nämligen hemvistbegreppet. För att en person skall anses ha hemvist i en avtalsslutande stat skulle med denna uppfattning inte krävas mer än att personen har en sådan anknytning till den aktuella staten som enligt den statens lagstiftning kan medföra oinskränkt skattskyldighet (en sådan uppfattning hävdas också av Vogel m.fl., a.a. s. 154). Det förhållandet att staten i sin interna lagstiftning avstår från att beskatta personen i fråga skulle med andra ord inte hindra att hemvistregelns skattskyldighetskrav anses uppfyllt. Detta synsätt ger alltså stöd för det i målet diskuterade tolkningsalternativ 1.

Av redogörelsen i avsnitt 2 ovan har framgått att dubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg nästan helt har grundats på OECD:s modellavtal. Organisationens vid avtalstillfället föreliggande kommentar till modellavtalets artikel 4 innehöll emellertid inte några uttalanden som ger ledning i den i målet

aktuella tolkningsfrågan. I senare kommentarer har gjorts uttalanden som innebär att andra meningen i artikel 4 punkt 1 skulle hindra att vissa s.k. genomgångsbolag förvärvar hemvist i avtalets mening. Bortsett från att dessa kommentarer tillkommit flera år efter det att avtalet med Luxemburg ingicks synes de sakna relevans för den typ av bolag som målet gäller. Detsamma får anses gälla de uttalanden som i senare års kommentarer till artikel 1 i modellavtalet gjorts om missbruk av dubbelbeskattningsavtal och om olika metoder att komma till rätta med sådant missbruk.

I den internationellt skatterättsliga litteraturen har framförts olika meningar om tolkningen av skattskyldighetsrekvisitet i modellavtalets artikel 4 punkt 1 (jfr den av Skatterättsnämnden omnämnda uppsatsen i *European Taxation* 1994 s. 9 ff.; se även samma tidskrift 1992 s. 386 ff.). Ett auktoritativt uttalande till stöd för vad som här betecknats tolkningsalternativ 1 har berörts ovan (Vogel m.fl., a.a. s. 154). Samma författare har senare lämnat exempel på s.k. ömsesidiga överenskommelser som inneburit att skattebefriade organisationer ansetts kunna ha hemvist i dubbelbeskattningsavtalens mening (supplement 1994 s. 13). Även den motsatta uppfattningen har kommit till uttryck (jfr i detta sammanhang uttalanden i prop. 1993/94:230 s. 38 och prop. 1993/94:246 s. 42).

Vid prövningen av de båda tolkningsalternativen bör också konsekvenserna från tillämpningssynpunkt beaktas. Målet gäller behandlingen av juridiska personer som tillhör en kategori av principiellt skattskyldiga subjekt men som på grund av speciallagstiftning är befriade från skatt. I målet saknas i och för sig anledning att ta ställning till behandlingen av sådana juridiska personer som enligt endera statens interna rätt överhuvudtaget inte utgör skattesubjekt. Om emellertid de principiellt skattskyldiga subjekten - i enlighet med tolkningsalternativ 1 - skulle anses uppfylla skattskyldighetsrekvisitet i artikel 4 men bedömningen skulle vara den motsatta beträffande den grupp som inte utgör skattesubjekt, kan avtalstillämpningen, såsom Riksskatteverket framhållit i målet, komma att styras av rent lagtekniska aspekter. En sådan ordning kan vara mindre lämplig från materiell synpunkt och den kan kanske också medföra gränsdragningsproblem vid den praktiska tillämpningen. Samma gränsdragningsfråga uppkommer inte med tolkningsalternativ 2 men detta alternativ synes förenat med andra svårigheter. Den skattebefrielse som medges enligt speciallagstiftning är ofta inte ovillkorlig utan - såsom är fallet beträffande just de i målet aktuella fondbolagen - beroende av att verksamheten har en viss inriktning eller att andra särskilda villkor är uppfyllda (jfr reglerna i 7 § 5 och 6 mom. SIL). Med tolkningsalternativ 2 skulle även avtalstillämpningen bli beroende av om personen i fråga från tid till annan uppfyller de särskilda skattefrihetsvillkoren eller ej. Det kan antas att också en sådan ordning är ägnad att medföra problem vid tillämpningen. En annan fråga som tolkningsalternativ 2 aktualiserar är om skattskyldighetsrekvisitet skall anses uppfyllt så snart oinskränkt skattskyldighet faktiskt föreligger eller om en viss höjd av skatteuttaget skall krävas. I det förra fallet skulle avtalets tillämplighet kunna bli beroende av ett helt obetydligt - kanske närmast formellt - skatteuttag, i det senare fallet aktualiseras frågan om vilken skattenivå som skall anses godtagbar.

Av det hittills sagda drar Regeringsrätten följande slutsatser. 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. De skall på grund härav betraktas som utländska bolag enligt bestämmelsen i 16 § 2 mom. tredje stycket SIL. Detta innebär i sin tur att X. AB inte skall delägarbeskattas enligt 6 § 2 mom. SIL för fondbolagens inkomster.

5. Följdfråga 2

Med Regeringsrättens bedömning av huvudfrågan i målet aktualiseras frågan om behandlingen av utdelning som fondbolagen lämnar till X. AB. Som framgått av redogörelsen i avsnitt 2 ovan innehåller artikel 22 punkt 2 b) i avtalet en bestämmelse som innebär att utdelning från ett bolag i Luxemburg till ett bolag med hemvist i Sverige skall undantas från beskattning i Sverige i den mån utdelningen hade varit skattefri om båda bolagen hade haft hemvist i Sverige. På grund av bestämmelserna i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL är förutsättningarna för skattefrihet enligt artikel 22 punkt 2 b) uppfyllda såvitt avser utdelning från fondbolagen. Av vad som uppgetts om fondbolagens verksamhet följer att de särskilda villkor som enligt avtalsbestämmelsen gäller i fråga om vidareutdelning av utdelning som erhållits från bolag i tredje stat saknar betydelse i målet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar på det sättet Skatterättsnämndens förhandsbesked att Regeringsrätten förklarar att bestämmelserna om delägarbeskattning i 6 § 2 mom. SIL inte är tillämpliga (fråga 1 i ansökan om förhandsbesked) samt att utdelning som erhålls från fondbolagen är undantagen från beskattning i Sverige på grund av artikel 22 punkt 2 b) i dubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg (fråga 2 i samma ansökan).

Föredraget 1996-06-13, föredragande Schön-Engqvist, målnummer 6301-1994

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av näringsverksamhet; Dubbelbeskattning

Litteratur: prop. 1983/84:18, s. 29-35; prop. 1989/90:33, s. 42-44; prop. 1989/90:47, s. 15-19; prop. 1992/93:177, s. 51; prop. 1993/94:50, s. 272-274; prop. 1993/94:230, s. 38; prop. 1993/94:246, s. 42; prop. 1994/95:193, s. 31-34; European Taxation 1992, s. 386-390, och 1994, s. 9-16; Institutet för Utländsk Rätt (IUR), medd. 10-11/1988; Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s. 23-26, 77-87; OECD Model Convention, Comm. Sept. 1995, C(1) 2-11, C(4) 2-3; Pelin, Internationell skatterätt, 1995, s.
