

# **Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering**

Avdelning 1 – Ämnen som rör flera skatter  
(avsnitt 1–7)

Avdelning 2 – Bestämmelser som gäller flera  
inkomstslag (avsnitt 8–20)

ISBN 978-91-86525-53-8  
SKV 399-1 utgåva 1

Elanders Sverige 2012

## Förord

Denna utgåva av handledningen beskriver vad som gäller vid 2012 års taxering. Även vissa särskilt angivna nyheter som gäller från och med 2013 års taxering tas upp.

När det gäller frågor om beskattning av stiftelser och ideella föreningar hänvisas till Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327). För en utförligare beskrivning av sambandet mellan redovisning och beskattning hänvisas till Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305).

Handledningen är främst avsedd att användas inom Skatteverket i samband med taxering och vid utbildning. Lagtexten har återgetts i handledningen endast när avsikten varit att peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningsproblem. Fullständig lagtext återfinns bland annat i Skatte- och taxeringsförfattningarna (SKV 300). Arbete pågår med att ytterligare förbättra den digitala handledningen som återfinns på [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se). Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skattelagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatteområdet som finns på [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se). Där publiceras löpande även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor.

## Omarbetad upplaga

Årets utgåva av handledningen har fått en väsentligt ändrad utformning.

För det första har Handledning för internationell beskattning (SKV 352) inarbetats i handledningen och ges inte längre ut. Nationella och internationella aspekter på en viss fråga behandlas nu i samma handledning, i många fall även i samma avsnitt. Till övervägande del har inarbetningen skett genom att hela avsnitt flyttats från Handledning för internationell beskattning. Vissa avsnitt som hänför sig till flera olika delar av inkomstskattelagen har emellertid delats upp och inarbetats på flera olika ställen i handledningen. Sådana avsnitt saknar alltså direkt motsvarighet i årets handledning. Det gäller till exempel avsnitt 12 Bostadsbeskattning i 2011 års utgåva av Handledning för internationell beskattning.

För det andra har handledningens grundläggande struktur ändrats. Som en följd av den nya strukturen har ordningsföljden mellan avsnitten ändrats på många punkter. Vidare har avsnittsnumreringen ändrats så att den nu löper i en obruten följd genom hela handledningen.

Solna i mars 2012

Vilhelm Andersson

# Innehåll

<b>Förord .....</b>	<b>3</b>
<b>Förkortningslista .....</b>	<b>17</b>
<b>Avdelning 1 – Ämnen som rör flera skatter.....</b>	<b>23</b>
<b>1 Rättskällor .....</b>	<b>25</b>
<b>1.1 Inledning.....</b>	<b>25</b>
<b>1.2 Skattelagstiftning och förarbeten .....</b>	<b>25</b>
1.2.1 Inledning .....	25
1.2.2 Offentliga utredningar .....	27
1.2.3 Propositioner.....	28
1.2.4 Publicering av förarbeten och författningar.....	29
1.2.5 Lagtolkning.....	29
1.2.6 Att hitta i förarbeten .....	32
<b>1.3 Rättspraxis .....</b>	<b>33</b>
1.3.1 EU-domstolen.....	33
1.3.2 Nationella domstolar .....	34
1.3.3 Rättsfallssammanställningar .....	34
1.3.4 Prövningstillstånd .....	35
1.3.5 Förhandsbesked .....	36
1.3.6 Prejudikat.....	37
1.3.7 Rättspraxis .....	38
1.3.8 Rättsfallstolkning.....	39
1.3.9 Fastställandet av rättshandlingars verkliga innebörd.....	41
1.3.9.1 Tidigare rättspraxis.....	41
1.3.9.2 Principen om den verkliga innebörden .....	43
1.3.9.3 Några slutsatser .....	44
<b>1.4 Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd och ställningstaganden .....</b>	<b>46</b>
1.4.1 Inledning .....	46
1.4.2 Föreskrifter .....	46
1.4.3 Allmänna råd .....	47
1.4.4 Ställningstaganden.....	48

## 6 Innehåll

<b>1.5</b>	<b>Doktrin.....</b>	<b>49</b>
<b>2</b>	<b>Allmänt om skattelagstiftningen .....</b>	<b>51</b>
<b>2.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>51</b>
<b>2.2</b>	<b>Inkomstskattelagen .....</b>	<b>51</b>
2.2.1	IL:s disposition .....	51
<b>2.3</b>	<b>Lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen.....</b>	<b>52</b>
2.3.1	Lagens disposition .....	52
2.3.2	Ikraftträdandebestämmelser m.m. ....	53
2.3.3	Övergångsbestämmelser .....	54
<b>2.4</b>	<b>Övriga skatteförfattningar .....</b>	<b>55</b>
2.4.1	Inkomstskatteförfattningar .....	55
2.4.2	Skatteförfattningar av annat slag.....	55
<b>3</b>	<b>EU-rätt.....</b>	<b>57</b>
<b>3.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>57</b>
<b>3.2</b>	<b>Institutionerna inom Europeiska unionen (EU).....</b>	<b>59</b>
<b>3.3</b>	<b>Rättskällor .....</b>	<b>61</b>
<b>3.4</b>	<b>Tolkningsprinciper .....</b>	<b>63</b>
3.4.1	Allmänna principer.....	63
3.4.2	Missbrukssituationer .....	64
<b>3.5</b>	<b>EU-rättens förhållande till nationell rätt.....</b>	<b>65</b>
3.5.1	Allmänt .....	65
3.5.2	Förhandsavgörande .....	67
3.5.3	Fördragsbrotstalan .....	69
<b>3.6</b>	<b>Fri rörlighet och förbud mot diskriminering.....</b>	<b>69</b>
3.6.1	Diskrimineringsförbudet .....	69
3.6.2	Friheterna .....	72
3.6.3	Friheternas inbördes förhållande.....	76
<b>3.7</b>	<b>EU-rättslig metod .....</b>	<b>78</b>
3.7.1	Har en fördragsfrihet utnyttjats? .....	78
3.7.2	Har negativ särbehandling skett? .....	79
3.7.3	Föreligger ett hinder? .....	79
3.7.4	Kan hindret rättfärdigas? .....	80
3.7.5	Är det fråga om en missbrukssituation? .....	80
<b>4</b>	<b>Skatteavtal .....</b>	<b>81</b>
<b>4.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>81</b>
<b>4.2</b>	<b>Skatteavtalens syfte och tillkomst.....</b>	<b>81</b>

<b>4.3</b>	<b>Skatteavtalens införlivande med svensk rätt m.m. ....</b>	<b>82</b>
<b>4.4</b>	<b>Tolkning av skatteavtal.....</b>	<b>86</b>
4.4.1	Allmänt om tolkning av skatteavtal .....	86
4.4.2	Specifika tolkningsregler i skatteavtal .....	87
4.4.3	Den allmänna tolkningsregeln .....	87
4.4.4	Den allmänna tolkningsregeln i rättspraxis .....	88
4.4.5	Olika språkversioner.....	93
4.4.6	Tolkningskonflikter .....	93
4.4.7	Tolkningsöverenskommelser .....	96
<b>4.5</b>	<b>OECD och dess modellavtal.....</b>	<b>96</b>
4.5.1	OECD:s arbete på skatteområdet .....	96
4.5.2	Allmänt om OECD:s modellavtal.....	98
4.5.3	Avtalets innehåll .....	99
4.5.3.1	Artikel 1 – Personer på vilka avtalet tillämpas .....	100
4.5.3.2	Artikel 2 – Skatter som omfattas av avtalet.....	101
4.5.3.3	Artikel 3 – Allmänna definitioner .....	104
4.5.3.4	Artikel 4 – Hemvist .....	109
4.5.3.5	Artikel 5 – Fast driftställe.....	117
4.5.3.6	Artikel 6 – Inkomst av fast egendom.....	131
4.5.3.7	Artikel 7 – Inkomst av rörelse.....	133
4.5.3.8	Artikel 8 – Sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart .....	140
4.5.3.9	Artikel 9 – Företag med intressegemenskap .....	143
4.5.3.10	Artikel 10 – Utdelning.....	145
4.5.3.11	Artikel 11 – Ränta .....	151
4.5.3.12	Artikel 12 – Royalty .....	154
4.5.3.13	Artikel 13 – Realisationsvinst .....	161
4.5.3.14	Artikel 14 – Självständig yrkesutövning .....	167
4.5.3.15	Artikel 15 – Enskild tjänst.....	169
4.5.3.16	Artikel 16 – Styrelsearvode.....	178
4.5.3.17	Artikel 17 – Artister och sportutövare .....	179
4.5.3.18	Artikel 18 – Pension .....	183
4.5.3.19	Artikel 19 – Offentlig tjänst .....	185
4.5.3.20	Artikel 20 – Studerande.....	188
4.5.3.21	Artikel 21 – Annan inkomst.....	189
4.5.3.22	Artikel 22 – Beskattning av förmögenhet.....	191
4.5.3.23	Artikel 23 A (undantagande-/exemptmetoden) och 23 B (avräknings-/creditmetoden) .....	193
4.5.3.24	Artikel 24 – Förbud mot diskriminering.....	197
4.5.3.25	Artikel 25 – Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse.....	210
4.5.3.26	Artikel 26 – Utbyte av upplysningar.....	213
4.5.3.27	Artikel 27 – Handräckning vid indrivning av skatter .....	215
4.5.3.28	Artikel 28 – Medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat .....	218
4.5.3.29	Artikel 29 – Territoriell utvidgning .....	219

## 8 Innehåll

4.5.3.30	Artikel 30 – Ikraftträdande .....	219
4.5.3.31	Artikel 31 – Upphörande .....	220
<b>4.6</b>	<b>Det nordiska skatteavtalet .....</b>	<b>220</b>
4.6.1	Allmänt .....	220
4.6.2	Dödsbon och handelsbolag .....	221
4.6.3	Gränsgångarreglerna .....	222
4.6.4	Protokoll om ändringar i det nordiska skatteavtalet .....	223
4.6.5	Avtal med Danmark om vissa skattefrågor .....	226
4.6.6	Svinesundsförbindelsen .....	228
<b>5</b>	<b>Undvikande av internationell dubbelbeskattning .....</b>	<b>229</b>
<b>5.1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>229</b>
<b>5.2</b>	<b>Internationell dubbelbeskattning .....</b>	<b>230</b>
<b>5.3</b>	<b>Metoder för att undanröja internationell dubbelbeskattning .....</b>	<b>231</b>
5.3.1	Exemptmetoden .....	231
5.3.2	Creditmetoden .....	234
<b>5.4</b>	<b>Avdrag för utländsk skatt .....</b>	<b>237</b>
<b>5.5</b>	<b>Befrielse från statlig inkomstskatt .....</b>	<b>240</b>
<b>5.6</b>	<b>Avräkningslagen .....</b>	<b>240</b>
5.6.1	Inledning .....	240
5.6.2	Gemensamma bestämmelser .....	241
5.6.2.1	Avräkningslagens första kapitel .....	241
5.6.2.2	Vilken utländsk skatt får avräknas? .....	241
5.6.2.3	Bevisbörderegeln .....	246
5.6.3	Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt .....	247
5.6.3.1	Avräkningslagens andra kapitel .....	247
5.6.3.2	Förutsättningar för avräkning .....	247
5.6.3.3	När ska avräkning ske? .....	251
5.6.3.4	Beräkning av spärrbelopp .....	254
5.6.3.5	Svensk skatt vid spärrbeloppsberäkningen .....	257
5.6.3.6	Utländsk inkomst och sammanlagd inkomst vid spärrbelopps-beräkningen .....	259
5.6.3.7	Avräkning när avdrag gjorts .....	268
5.6.3.8	Avräkningsordning .....	272
5.6.3.9	Carry forward .....	273
5.6.4	Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel .....	275
5.6.5	Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster .....	277
<b>5.7</b>	<b>Anmälningsskyldighet när utländsk skatt sätts ned .....</b>	<b>278</b>
<b>5.8</b>	<b>Återbetalning enligt SBL .....</b>	<b>278</b>



<b>5.9</b>	<b>Skatteavtal.....</b>	<b>280</b>
5.9.1	Inledning .....	280
5.9.2	Exemptmetoden.....	280
5.9.3	Creditmetoden .....	281
5.9.4	Begränsning av skatteuttaget i källstaten.....	283
<b>6</b>	<b>Lagen mot skatteflykt.....</b>	<b>285</b>
<b>6.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>285</b>
<b>6.2</b>	<b>Allmänt .....</b>	<b>285</b>
6.2.1	Lagens tillkomst och giltighet.....	285
6.2.2	Lagens målsättning.....	286
6.2.3	Processuella frågor .....	287
<b>6.3</b>	<b>Tillämpningsområde .....</b>	<b>288</b>
<b>6.4</b>	<b>Förutsättningar.....</b>	<b>289</b>
6.4.1	Rättshandlingen och den skattskyldiges medverkan .....	289
6.4.2	Skatteförmånen.....	291
6.4.3	Övervägande skälet för förfarandet .....	298
6.4.4	Lagstiftningens syfte .....	302
<b>6.5</b>	<b>Konsekvenser .....</b>	<b>314</b>
<b>7</b>	<b>Självdeklaration m.m. ....</b>	<b>321</b>
<b>7.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>321</b>
7.1.1	Allmän och särskild självdeklaration.....	321
<b>7.2</b>	<b>Deklarationsskyldighet för fysiska personer och dödsbon.....</b>	<b>322</b>
7.2.1	Fysiska personer .....	322
7.2.2	Dödsbon.....	323
7.2.3	Särskilda uppgifter .....	323
<b>7.3</b>	<b>Deklarationsskyldighet för juridiska personer.....</b>	<b>323</b>
7.3.1	Svenska handelsbolag m.m. ....	324
7.3.2	Ej skattskyldig stiftelse och ideell förening.....	325
7.3.3	Staten, landsting, kommun m.m. ....	325
7.3.4	Konkursbo .....	325
7.3.5	Enkelt bolag och partrederi .....	326
<b>7.4</b>	<b>Självdeklaration.....</b>	<b>326</b>
7.4.1	Allmän självdeklaration .....	327
7.4.1.1	Uppgifter man själv måste fylla i.....	328
7.4.1.2	Underrättelse om beslut av Skatteverket .....	328
7.4.2	Särskild självdeklaration .....	328
7.4.3	Vad självdeklarationen m.m. ska innehålla .....	329
7.4.4	När självdeklaration m.m. ska lämnas .....	330
7.4.5	Var självdeklaration m.m. ska lämnas .....	330

## 10 Innehåll

7.4.6	Anstånd.....	331
7.4.7	Leverans av deklaration enligt tidsplan, s.k. byråanstånd.....	331
7.4.8	Föreläggande att lämna självdeklaration m.m. ....	331
7.4.9	Skyldighet att bevara underlag.....	333
<b>7.5</b>	<b>Årlig taxering.....</b>	<b>333</b>
<b>7.6</b>	<b>Taxeringsår .....</b>	<b>333</b>
<b>7.7</b>	<b>Beskattningsår .....</b>	<b>333</b>
7.7.1	Fysiska personer .....	333
7.7.2	Handelsbolag .....	333
7.7.3	Juridiska personer.....	334

## **Avdelning 2 – Bestämmelser som gäller flera inkomstslag.....335**

<b>8</b>	<b>Grundläggande bestämmelser om inkomstskatt .....</b>	<b>337</b>
<b>8.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>337</b>
<b>8.2</b>	<b>Fysiska personers skatter .....</b>	<b>337</b>
8.2.1	Kommunal och statlig inkomstskatt m.m. ....	337
8.2.2	Skatteunderlaget .....	339
8.2.2.1	Skatt på förvärvsinkomster .....	339
8.2.2.2	Skatt på kapitalinkomsten .....	339
8.2.3	Beräkning av skatten .....	339
<b>8.3</b>	<b>Juridiska personers skatt .....</b>	<b>339</b>
<b>9</b>	<b>Definitioner och förklaringar .....</b>	<b>341</b>
<b>9.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>341</b>
<b>9.2</b>	<b>Europeiska ekonomiska samarbetsområdet .....</b>	<b>341</b>
<b>9.3</b>	<b>Begreppet juridiska personer .....</b>	<b>341</b>
<b>9.4</b>	<b>Aktiebolag.....</b>	<b>342</b>
<b>9.5</b>	<b>Kreditinstitut.....</b>	<b>342</b>
<b>9.6</b>	<b>Ekonomisk förening .....</b>	<b>343</b>
<b>9.7</b>	<b>Svensk koncern .....</b>	<b>343</b>
<b>9.8</b>	<b>Utländskt bolag.....</b>	<b>343</b>
<b>9.9</b>	<b>Fastighet .....</b>	<b>343</b>
9.9.1	Civilrättslig definition .....	343
9.9.2	Skatterättslig definition .....	345
9.9.3	Särskilt om utländska företeelser .....	345
<b>9.10</b>	<b>Fastighetsägare .....</b>	<b>347</b>

<b>9.11</b>	<b>Privatbostad .....</b>	<b>347</b>
9.11.1	Särskilt om privatbostad i utlandet.....	349
<b>9.12</b>	<b>Privatbostadsfastighet.....</b>	<b>350</b>
9.12.1	Gränsdragningar .....	353
9.12.2	Inkomstskattemässig klyvning.....	357
9.12.3	Särskilt om privatbostadsfastighet i utlandet.....	357
<b>9.13</b>	<b>Näringsfastighet.....</b>	<b>358</b>
9.13.1	Särskilt om näringsfastighet i utlandet.....	358
<b>9.14</b>	<b>Småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde .....</b>	<b>358</b>
<b>9.15</b>	<b>Andelshus .....</b>	<b>359</b>
9.15.1	Särskilt om andelshus i utlandet.....	359
<b>9.16</b>	<b>Privatbostadsföretag .....</b>	<b>359</b>
9.16.1	Särskilt om utländska bostadsföretag.....	361
<b>9.17</b>	<b>Privatbostadsrätt .....</b>	<b>361</b>
9.17.1	Särskilt om bostad genom andelsinnehav i en utländsk juridisk person.....	361
<b>9.18</b>	<b>Näringsbostadsrätt .....</b>	<b>362</b>
9.18.1	Särskilt om lägenheter genom andelsinnehav i en utländsk juridisk person .....	362
<b>9.19</b>	<b>Makar och sambor .....</b>	<b>362</b>
<b>9.20</b>	<b>Barn.....</b>	<b>362</b>
<b>9.21</b>	<b>Närstående.....</b>	<b>363</b>
<b>9.22</b>	<b>Aktiv och passiv näringsverksamhet .....</b>	<b>364</b>
9.22.1	Aktiv näringsverksamhet .....	364
9.22.2	Passiv näringsverksamhet .....	365
<b>9.23</b>	<b>Rörelse .....</b>	<b>365</b>
<b>9.24</b>	<b>Verksamhetsgren.....</b>	<b>366</b>
<b>9.25</b>	<b>Egenavgifter .....</b>	<b>366</b>
<b>9.26</b>	<b>Prisbasbelopp.....</b>	<b>366</b>
<b>9.27</b>	<b>Statslåneräntan.....</b>	<b>366</b>
<b>9.28</b>	<b>Fast driftställe .....</b>	<b>366</b>
<b>9.29</b>	<b>Sverige.....</b>	<b>367</b>
<b>9.30</b>	<b>Skattemässigt värde .....</b>	<b>367</b>
<b>9.31</b>	<b>Återföring .....</b>	<b>368</b>
<b>9.32</b>	<b>Skatteavtal.....</b>	<b>368</b>

<b>10</b>	<b>Obegränsad skattskyldighet .....</b>	<b>369</b>
<b>10.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>369</b>
<b>10.2</b>	<b>Obegränsad skattskyldighet för fysiska personer .....</b>	<b>369</b>
10.2.1	Bosatt i Sverige.....	370
10.2.2	Stadigvarande vistelse i Sverige .....	373
10.2.3	Väsentlig anknytning.....	375
10.2.3.1	Återbosättning .....	387
10.2.3.2	Femårsregeln .....	388
10.2.4	Tidpunkten för skattskyldighetens förändring.....	388
10.2.5	Inverkan av skatteavtal.....	390
10.2.6	Bosättningsutredning.....	390
10.2.6.1	Bosättningsintyg .....	390
<b>10.3</b>	<b>Innebörden av obegränsad skattskyldighet för fysiska personer.....</b>	<b>391</b>
<b>10.4</b>	<b>Sexmånaders- och ettårsregeln.....</b>	<b>392</b>
<b>10.5</b>	<b>Undantag från skattskyldighet för medlemmar av kungahuset.....</b>	<b>403</b>
<b>10.6</b>	<b>Skattskyldighet för överlätna pensioner och periodiska inkomster .....</b>	<b>403</b>
<b>10.7</b>	<b>Beskattningsort och handläggande skattekontor .....</b>	<b>403</b>
<b>10.8</b>	<b>Obegränsad skattskyldighet för juridiska personer .....</b>	<b>404</b>
<b>10.9</b>	<b>Innebörden av obegränsad skattskyldighet för juridiska personer .....</b>	<b>406</b>
<b>11</b>	<b>Begränsad skattskyldighet .....</b>	<b>407</b>
<b>11.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>407</b>
<b>11.2</b>	<b>Begränsad skattskyldighet för fysiska personer .....</b>	<b>407</b>
<b>11.3</b>	<b>Innebörden av begränsad skattskyldighet för fysiska personer.....</b>	<b>407</b>
<b>11.4</b>	<b>Skattskyldighet för överlätna pensioner och periodiska inkomster .....</b>	<b>409</b>
<b>11.5</b>	<b>Beskattningsort och handläggande skattekontor .....</b>	<b>410</b>
<b>11.6</b>	<b>Deklarationsskyldighet .....</b>	<b>411</b>
<b>11.7</b>	<b>Begränsad skattskyldighet för juridiska personer .....</b>	<b>411</b>
<b>11.8</b>	<b>Innebörden av begränsad skattskyldighet för juridiska personer.....</b>	<b>412</b>
<b>11.9</b>	<b>Handläggande skattekontor .....</b>	<b>415</b>
<b>11.10</b>	<b>Deklarationsskyldighet .....</b>	<b>416</b>
<b>12</b>	<b>Skattskyldighet för vissa juridiska personer .....</b>	<b>417</b>
<b>12.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>417</b>
<b>12.2</b>	<b>Skattskyldighet för dödsbon .....</b>	<b>417</b>
12.2.1	Dödsåret .....	417
12.2.2	Senare beskattningsår .....	417

<b>12.3</b>	<b>Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar.....</b>	<b>417</b>
<b>12.4</b>	<b>Stiftelser, ideella föreningar, samfälligheter och liknande.....</b>	<b>418</b>
12.4.1	Stiftelser.....	418
12.4.2	Ideella föreningar.....	418
12.4.3	Samfälligheter och liknande.....	418
<b>12.5</b>	<b>Helt skattebefriade juridiska personer.....</b>	<b>419</b>
<b>13</b>	<b>Allmänna avdrag.....</b>	<b>421</b>
<b>13.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>421</b>
<b>13.2</b>	<b>Påförda egenavgifter m.m. ....</b>	<b>421</b>
<b>13.3</b>	<b>Utländska socialförsäkringsavgifter .....</b>	<b>423</b>
<b>13.4</b>	<b>Periodiska understöd .....</b>	<b>425</b>
13.4.1	Begreppet understöd.....	425
13.4.2	Understöd mellan makar – dom och avtal .....	426
13.4.3	Understöd till och från juridisk person .....	426
13.4.4	Överlåtelse av rätt till periodiskt understöd.....	427
<b>13.5</b>	<b>Pensionssparande .....</b>	<b>427</b>
<b>13.6</b>	<b>Allmänna avdrag för begränsat skattskyldiga .....</b>	<b>427</b>
<b>14</b>	<b>Pensionsförsäkring, pensionssparkonto och kapital- försäkring.....</b>	<b>429</b>
<b>14.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>429</b>
14.1.1	Allmänt om pensionssparande och annat försäkringssparande.....	429
<b>14.2</b>	<b>Pensionsförsäkring m.m. ....</b>	<b>430</b>
14.2.1	Etableringskravet.....	432
14.2.2	Tjänstepensionsförsäkring.....	432
14.2.3	Utländska tjänstepensionsinstitut.....	432
14.2.4	Den försäkrade.....	434
14.2.5	Ålderspension .....	434
14.2.6	Sjukpension .....	436
14.2.7	Efterlevandepension .....	437
14.2.8	Försäkringar med anknytning till värdepappersfonder – fondförsäkring ....	439
14.2.9	Försäkringsavtalets utformning.....	440
14.2.10	Överlåtelse .....	442
14.2.11	Återköp, beståndsöverlåtelse m.m. ....	442
14.2.12	Avskattning av pensionsförsäkring.....	445
14.2.13	Allmän pensionsplan .....	448
14.2.14	Utländska försäkringar .....	448
<b>14.3</b>	<b>Pensionssparkonto.....</b>	<b>452</b>
14.3.1	Utbetalning från pensionssparkonto .....	452

## 14 Innehåll

14.3.2	Ålderspension .....	452
14.3.3	Efterlevandepension .....	452
14.3.4	Sparande i fondpapper m.m. ....	453
14.3.5	Pensionssparavtalets utformning.....	453
14.3.6	Överlåtelse av pensionssparkonto .....	453
14.3.7	Avslutning av konto i förtid .....	453
14.3.8	Avskattning av pensionssparkonto .....	453
<b>14.4</b>	<b>Kapitalförsäkring .....</b>	<b>454</b>
14.4.1	Definition .....	454
14.4.2	Beskattning .....	456
<b>15</b>	<b>Pensionssparavdrag .....</b>	<b>459</b>
<b>15.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>459</b>
<b>15.2</b>	<b>Pensionssparavdrag som allmänt avdrag, i näringsverksamhet och i kapital .....</b>	<b>460</b>
15.2.1	Avdragsgrundande inkomster .....	461
15.2.2	Avdragsutrymme vid 2011 års taxering .....	464
15.2.3	Tjänst och näringsverksamhet.....	464
15.2.4	Flera näringsverksamheter .....	466
15.2.5	Avdrag för begränsat skattskyldiga .....	466
15.2.6	Tjänstepensionsförsäkring.....	467
15.2.7	”Tjänstepension” för delägare i handelsbolag .....	467
15.2.8	Årskiftesbetalningar och bokföringsmässiga grunder .....	468
15.2.9	Avdrag senare beskattningsår .....	469
<b>15.3</b>	<b>Dispens .....</b>	<b>470</b>
15.3.1	Inkomst av tjänst.....	471
15.3.2	Näringsverksamhet som upphör .....	471
15.3.3	Dödsbon .....	472
<b>15.4</b>	<b>Övergångsbestämmelser om pensionsförsäkringar .....</b>	<b>473</b>
<b>16</b>	<b>Grundavdrag .....</b>	<b>475</b>
<b>16.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>475</b>
<b>16.2</b>	<b>Beräkning av grundavdrag .....</b>	<b>475</b>
16.2.1	Två beskattningsår.....	477
16.2.2	Helt eller reducerat grundavdrag.....	477
16.2.3	Dödsbo .....	479
<b>16.3</b>	<b>Ideell förening och registrerat trossamfund .....</b>	<b>479</b>

<b>17</b>	<b>Beräkning av skatten .....</b>	<b>481</b>
<b>17.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>481</b>
<b>17.2</b>	<b>Fysiska personer .....</b>	<b>481</b>
17.2.1	Kommunal inkomstskatt .....	481
17.2.2	Statlig inkomstskatt .....	482
17.2.3	Skattereduktion.....	483
17.2.3.1	Skattereduktion för underskott av kapital .....	483
17.2.3.2	Skattereduktion för allmän pensionsavgift .....	483
17.2.3.3	Skattereduktion för sjöinkomst .....	484
17.2.3.4	Skattereduktion för kommunal fastighetsavgift för pensionärer m.fl. ....	484
17.2.3.5	Skattereduktion för arbetsinkomster .....	485
17.2.3.6	Skattereduktion för husarbete .....	488
17.2.3.7	Turordning m.m.....	496
<b>17.3</b>	<b>Juridiska personer.....</b>	<b>496</b>
<b>17.4</b>	<b>Gemensamma bestämmelser .....</b>	<b>496</b>
<b>18</b>	<b>Skatt på ackumulerad inkomst .....</b>	<b>497</b>
<b>18.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>497</b>
<b>18.2</b>	<b>Bestämmelsernas syfte .....</b>	<b>497</b>
<b>18.3</b>	<b>Vem kan få särskild skatteberäkning? .....</b>	<b>498</b>
<b>18.4</b>	<b>Vad menas med en ackumulerad inkomst? .....</b>	<b>498</b>
<b>18.5</b>	<b>Inkomst av kapital.....</b>	<b>499</b>
<b>18.6</b>	<b>Inkomst av tjänst.....</b>	<b>499</b>
<b>18.7</b>	<b>Inkomst av näringsverksamhet .....</b>	<b>501</b>
<b>18.8</b>	<b>Fördelningstid.....</b>	<b>509</b>
18.8.1	Huvudregeln .....	509
18.8.2	Kompletteringsregler.....	509
18.8.2.1	Tjänst .....	509
18.8.2.2	Näringsverksamhet.....	512
<b>18.9</b>	<b>Beräkning av den ackumulerade inkomsten.....</b>	<b>513</b>
18.9.1	Huvudregel .....	513
18.9.2	Spärregler.....	514
18.9.3	Skatteberäkningen .....	515
18.9.3.1	Beräkning av statlig inkomstskatt .....	516
18.9.4	Förfarandet.....	517
<b>19</b>	<b>Inkomster som är skattefria .....</b>	<b>519</b>
<b>19.1</b>	<b>Inledning.....</b>	<b>519</b>

<b>19.2</b>	<b>Arv, gåva m.m.</b> .....	<b>519</b>
19.2.1	Begreppet gåva.....	519
<b>19.3</b>	<b>Lotterivinster</b> .....	<b>520</b>
<b>19.4</b>	<b>Tävlingsvinster</b> .....	<b>521</b>
<b>19.5</b>	<b>Stipendier</b> .....	<b>521</b>
<b>19.6</b>	<b>Räntor och tillägg</b> .....	<b>521</b>
<b>19.7</b>	<b>Barnbidrag</b> .....	<b>522</b>
<b>19.8</b>	<b>Bostadsbidrag</b> .....	<b>522</b>
<b>19.9</b>	<b>Bistånd</b> .....	<b>522</b>
<b>19.10</b>	<b>Ersättningar till nyanlända invandrare</b> .....	<b>523</b>
<b>19.11</b>	<b>Ersättningar på grund av kapitalförsäkring</b> .....	<b>523</b>
<b>19.12</b>	<b>Ersättningar vid sjukdom och olycksfall m.m.</b> .....	<b>523</b>
<b>19.13</b>	<b>Ersättningar vid saksador</b> .....	<b>525</b>
<b>19.14</b>	<b>Återbäring på grund av försäkring</b> .....	<b>526</b>
<b>19.15</b>	<b>Underhåll till patient eller intagen</b> .....	<b>526</b>
<b>19.16</b>	<b>Begravningshjälp</b> .....	<b>527</b>
<b>19.17</b>	<b>Ersättningar vid inställelse i domstol</b> .....	<b>527</b>
<b>19.18</b>	<b>Plockning av bär, svamp och kottar</b> .....	<b>527</b>
<b>19.19</b>	<b>Blodgivning m.m.</b> .....	<b>528</b>
<b>19.20</b>	<b>Hittelön m.m.</b> .....	<b>529</b>
<b>19.21</b>	<b>Ersättningar vid självförvaltning</b> .....	<b>529</b>
<b>20</b>	<b>Utgifter som inte får dras av</b> .....	<b>531</b>
<b>20.1</b>	<b>Inledning</b> .....	<b>531</b>
<b>20.2</b>	<b>Levnadskostnader m.m.</b> .....	<b>531</b>
<b>20.3</b>	<b>Svenska allmänna skatter</b> .....	<b>532</b>
<b>20.4</b>	<b>Utgifter för vissa skattefria inkomster</b> .....	<b>532</b>
<b>20.5</b>	<b>Bär-, svamp- och kottplockning</b> .....	<b>533</b>
<b>20.6</b>	<b>Räntor och avgifter</b> .....	<b>533</b>
<b>20.7</b>	<b>Böter och sanktionsavgifter</b> .....	<b>533</b>
<b>20.8</b>	<b>Mutor m.m.</b> .....	<b>534</b>
<b>20.9</b>	<b>Arbetsgivaransvar</b> .....	<b>535</b>
	<b>Sakregister</b> .....	<b>537</b>



## Förkortningslista

*Regeringsrätten har fr.o.m. den 1 januari 2011 ändrat namn till "Högsta förvaltningsdomstolen". I denna handledning används företrädesvis/genomgående det nya namnet.*

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
AFA	Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag
AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
AFT	Allmän fastighetstaxering
AGB	Avgångsbidrag
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
AML	Arbetsmiljölagen (1977:1160)
Anv.	Anvisningar till
ATP	Allmän tilläggspension
AvP	Avkastningsskatt på pensionsmedel
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BrL	Bostadsrättslag (1991:614)
CCA	Cost Contribution Arrangements
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFC	Controlled Foreign Company/Corporation
Ds	Departementsstencil
EEIG	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar

18 *Förkortningslista*

EG	Europeiska gemenskapen
EGTS	Europeiska grupperingar för territoriellt samarbete
EU	Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
Fhb	Förhandsbesked
FAvL	Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
Fi	Finansdepartementet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FN	Förenta Nationerna
FR	Förvaltningsrätten
FSK	Förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
FSL	Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FUL	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse (fusionslagen)
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (t.o.m. 2010 Regeringsrätten)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
IGOL	Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)
IPL	Lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall
INK	Inkomstdeklaration
JB	Jordabalk

JO	Justitieombudsmannen
Ju	Justitiedepartementet
KapUL	Lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätt
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
KU	Kontrolluppgift
KupF	Kupongskatteförordning (1971:49)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
LAL	Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
LIP	Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension
LR	Länsrätt
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LUFV	Lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige
LÖHS	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OSSE	Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
not.	Notismål nr
PGI	Pensionsgrundande inkomst

20 *Förkortningslista*

Prop.	Proposition
PRV	Patent och registreringsverket
PTK	Privattjänstemannakartellen
ref.	Referatmål nr
RIA	Rättsinformation serie A
RN	Riksskattenämnden
RR	Regeringsrätten (fr.o.m. 2011 Högsta förvaltningsdomstolen)
RK	Rättsfallsreferat från kammarrätterna
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAIL	Lag (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst
SAF	Socialavgiftsförordningen (2011:1263)
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFB	Socialförsäkringsbalken (2010:110)
SFF	Skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SHBL	Lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKM	Skattemyndighet
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden

SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SLF	Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLFL	Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLP	Särskild löneskatt på pensionskostnader
SLPL	Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
SLR	Statslåneränta
SN	Skattenytt
SofL	Socialförsäkringslagen (1999:799)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SRU	Standardiserade räkenskapsutdrag
Surv	Skatteutjämningsreserv
SvSkT	Svensk Skattetidning
TF	Taxeringsförordning (1990:1236)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TrL	Lag (1967:533) om tryggande av pensionsutfästelser
TSM	Tillsynsmyndighet
UBL	Uppbördslag (1953:272)
UPL	Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen)
USD	Amerikanska dollar
VPC	Värdepapperscentralen
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)
ÄB	Ärvdabalk
ÄktB	Äktenskapsbalk



## **Avdelning 1**

### **Ämnen som rör flera skatter**





# 1 Rättskällor

## 1.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas grundläggande regler om rättskällorna till skattelagstiftningen. I avsnittet redogörs bl.a. för den s.k. normgivningsmakten enligt regeringsformen dvs. rätten att besluta om lagar, förordningar och andra föreskrifter, fördelat mellan riksdag och regering samt de förarbeten som föregår lagstiftningen.

## 1.2 Skattelagstiftning och förarbeten

### 1.2.1 Inledning

Enligt 8 kap. regeringsformen är normgivningsmakten, dvs. rätten att besluta om lagar, förordningar och andra föreskrifter, fördelad mellan riksdag och regering. Efter delegering kan föreskrifter även beslutas av myndigheter. Med föreskrifter avses generella normer för en situation av visst slag eller för vissa typer av handlingssätt. Sådana föreskrifter som riksdagen beslutar om benämns lag. Sådana föreskrifter som regeringen beslutar om benämns förordning. Sedan beslut fattats om lag eller förordning utfärdas dessa av regeringen. Lagar, förordningar och andra föreskrifter benämns även författningar. Skattelagstiftningen hör till det som kallas riksdagens primärområde och som bara riksdagen kan besluta om (1 kap. 4 § jfr med 8 kap. 3 § regeringsformen). Bestämmelser om skatt beslutas således av riksdagen.

Riksdagen får med stöd av bestämmelser i 8 kap. 3–5 §§ regeringsformen delegera viss föreskriftsmakt direkt till regeringen. Sådan delegation sker genom lag. I en sådan delegationsbestämmelse anges i vissa fall (jfr 8 kap. 10 § regeringsformen) att regeringen får uppdra åt myndighet under regeringen, t.ex. Skatteverket, att meddela föreskrifter. Sådan från regeringen till Skatteverket gjord vidaredelegering kallas ibland subdelegation. Denna sker genom att regeringen utfärdar en förordning. Där anges det närmare vilka föreskrifter inom ett angivet område som delegationen omfattar.

På skatteområdet är riksdagens möjlighet att delegera föreskriftsrätt till regeringen starkt begränsad. Vid sidan om den delegationsrätt som riksdagen har, kan regeringen med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen utan särskilt bemyndigande från riksdagen utfärda rena verkställighetsföreskrifter av lag (regeringens primärområde). Med detta avses i första hand föreskrifter av rent administrativ karaktär för tillämpningen av en lag. Hit hör också i viss utsträckning sådana föreskrifter som i materiellt hänseende ”fyller ut” en lag utan att tillföra den något väsentligt nytt. En verkställighetsföreskrift får inte innehålla sådant som för enskildas del innebär ett helt nytt åliggande eller ingrepp.

Vidare kan regeringen besluta om andra föreskrifter som inte enligt grundlag ska meddelas av riksdagen (den s.k. restkompetensen). Som exempel kan nämnas administrativa föreskrifter om exempelvis en myndighets organisation, arbetsuppgifter och inre verksamhet. Regeringen kan således utfärda föreskrifter för verkställighet av bl.a. skattelag dels med stöd av i lag särskilt beslutad delegation, dels med stöd av den föreskriftsmakt som tillkommer regeringen själv med stöd av regeringsformen.

All normgivning har inte samma dignitet, utan den bildar en hierarki med grundlagstiftningen överst. Därefter följer i dignitetsordning, såvitt gäller regelgivning av intresse på skatteområdet, riksdagens lagar, regeringens förordningar samt Skatteverkets föreskrifter.

För Skatteverkets del tillkommer dessutom Skatteverkets allmänna råd och Skatteverkets ställningstaganden. Dessa utgör dock inte föreskrifter och är inte bindande.

I och med Sveriges anslutning till EU har även EU:s rättsakter fått direkt betydelse för den svenska rättskälleläran. EU-rätten brukar indelas i primär och sekundär rätt. Den primära EU-rätten kan sägas motsvara en konstitution eller grundlag och är således överordnad den sekundära rätten. Den primära rätten består av de ursprungliga fördragen samt ändringar och tillägg till dessa. Den sekundära rätten är tillskapad genom beslut av EU:s institutioner och består av en mängd olika rättsakter, t.ex. förordningar, direktiv och beslut. I arbetet med att harmonisera de indirekta skatterna inom EU har i praktiken endast direktivformen använts.

De rättsakter som är av störst betydelse för skatterätten är EU-fördraget och vissa direktiv. Ett direktiv är bindande endast

med avseende på de resultat som ska uppnås. I direktivet anges vissa målsättningar eller resultat som medlemsländerna är skyldiga att förverkliga inom en viss angiven tid. Varje medlemsland får sedan själv bestämma på vilket sätt målen ska uppnås. Detta är främst aktuellt för de indirekta skatterna, dvs. moms och punktskatter samt till viss del även på socialavgiftsområdet. Vad gäller den direkta beskattningen är det främst EU-fördraget, med de däri ingående s.k. diskrimineringsförbuden (fri rörlighet för personer, kapital, varor och tjänster) som aktualiseras. Direktiv vad gäller direkt beskattning har bl.a. utfärdats avseende gemensamt beskattningssystem för företagsbeskattning angående utdelningar mellan moderbolag och dotterbolag, fusion, fission och överföring av tillgångar samt betalning av räntor och royalties mellan närstående bolag. På redovisningsområdet har ett antal harmoniseringsdirektiv antagits. Det fjärde bolagsdirektivet är det viktigaste. De nämnda direktiven har trätt i kraft och har även implementerats i svensk lag.

EU-domstolen har i flera fall underkänt nationella inkomstskatteregler som uppfattats strida mot fördragets regler om fri rörlighet. EU-domstolens praxis visar att förutom fördragsartiklar och förordningar, kan direktiv, beslut och internationella avtal ha direkt effekt. Med direkt effekt avses att en bestämmelse ger upphov till individuella rättigheter och skyldigheter som kan göras gällande av enskilda inför nationell domstol. Den direkta effekten gäller alltså inte till förmån för myndigheter. En gemenskapsrättslig regel som har direkt effekt har alltid företräde framför nationell lag och ska tillämpas oavsett vad som föreskrivs i den nationella rättsordningen.

I 2 kap. 19 § regeringsformen stadgas att lag eller annan föreskrift ej får meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

### **1.2.2 Offentliga utredningar**

Sedan en fråga väckts i riksdagen eller genom att regeringen uppmärksammas på ett lagstiftningsbehov av t.ex. Skatteverket, kan regeringen tillsätta en utredning. Regeringen ger utredningen instruktioner via direktiv, som är offentliga.

En utredning kan göras på uppdrag av ett departement och då ske internt inom departementet eller via en extern expert. Den publiceras då i form av en departementspromemoria. Sådana

ges beteckningen Ds (departementsserien). Tidigare fanns det en Ds-serie för varje departement.

För mer omfattande lagstiftningsarbeten är det vanligt att regeringen tillsätter en statlig offentlig utredning i form av en parlamentariskt sammansatt kommitté eller en särskilt förordnad utredare. En kommitté består av en ordförande och en eller flera ledamöter. Kommittéer och särskilda utredare kan biträdas bl.a. av sakkunniga, experter och sekreterare, vilka förordnas av regeringen. I en kommitté har endast ordföranden och ledamöterna beslutanderätt. Om utredningen görs av en särskild utredare har denne ensam beslutanderätt. När det gäller skatteområdet brukar Skatteverket representeras i en sådan utredning. Utredningen avger ett eller flera betänkanden, som publiceras i Statens Offentliga Utredningar (SOU).

Departementspromemoriorna och i synnerhet betänkandena innehåller ofta en systematisk genomgång av gällande rätt på området. Dessa ger ofta en god bild av rättspraxis.

Betänkanden som ska läggas till grund för lagstiftning sänds ut på remiss till bl.a. domstolar, myndigheter och intresseorganisationer. Detta gäller även departementspromemorior. Skatteverket är en av remissinstanserna inom skatteområdet.

Remissvaren sammanställs inom det ansvariga departementet. Därefter skrivs eventuellt ett lagförslag. På skatteområdet svarar Finansdepartementet för detta.

### **1.2.3 Propositioner**

En proposition är en skrivelse från regeringen till riksdagen. Däri finns lagförslag och regeringens motivering till dessa. Motiveringarna består av en allmän del vari övervägande och skäl anges och en författningskommentar. Den allmänna delen anger syftet med lagstiftningen på ett principiellt och övergripande sätt. I författningskommentaren kommenteras de föreslagna bestämmelserna mer i detalj, paragraf för paragraf. I en proposition återges oftast delar av vad remissinstanserna uttalat. I denna finns även en sammanfattning av utredningens betänkande. En proposition kan även innehålla bilagor med t.ex. beräkningar av samhällsekonomiska effekter.

Ett lagförslag ska som huvudregel granskas av lagrådet dels ur en teknisk-juridisk synvinkel, dels med hänsyn till förslagens förenlighet med grundlagstiftningen och i förekommande fall med beaktande av EU-rättsliga aspekter. Lagrådets yttrande i lagrådsremissen bifogas propositionen, som regeringen över-

lämnar till riksdagen för beslut. Riksdagen bordlägger därefter ärendet för beredning i skatteutskottet, om det är fråga om en proposition på skatteområdet. Skatteutskottet lämnar därefter sina synpunkter i serien Skatteutskottets betänkanden (SkU). I flera fall innehåller SkU:s betänkanden inget nytt i förhållande till propositionen. Ibland kan dock väsentliga förtydliganden eller justeringar göras med anledning av väckta motioner. Det är därefter riksdagen som beslutar om lagförslaget ska antas. Beslutet dokumenteras i riksdagsprotokollet. Av detta framgår också om riksdagen har godtagit eventuella justeringar som skatteutskottet föreslagit. Riksdagen lämnar regeringen officiellt meddelande om antagande av lagen i en riksdagsskrivelse (rskr). Regeringen utfärdar därefter lagen.

#### **1.2.4 Publicering av förarbeten och författningar**

Beslutade lagar kungörs i Svensk Författningssamling (SFS). Lagtexten i SFS är den enda officiella versionen och den som bör åberopas i rättsliga sammanhang.

Förfarbeten i form av utredningsförslag publiceras normalt i serierna SOU eller Ds. I riksdagstrycket återges motioner, kommittédirektiv, propositioner, utskottsbetänkanden, kammarens protokoll och riksdagsskrivelser.

Lagar och förarbeten publiceras på Internet. De viktigaste webbplatserna är riksdagens (riksdagen.se) och Lagrummet (lagrummet.se). På riksdagens webbplats (riksdagen.se) når du under länken ”Dokument & Lagar” information som gör att du kan följa ärenden från förslag till beslut. Lagrummet är den offentliga förvaltningens gemensamma webbplats för svensk rättsinformation. Skatteverkets remissvar publiceras på Skatteverkets webbplats (skatteverket.se) och Skatteverkets Intranät.

#### **1.2.5 Lagtolkning**

Vid lagtolkning är det själva lagtexten som gäller i första hand. När lagtexten är oklar måste man tolka innebörden av den. Lagtolkning är ibland mycket komplicerad. Det finns flera metoder att välja mellan. Valet måste ske med en viss försiktighet. Den redovisning som görs nedan av hur lagtolkning bör ske är kraftigt förenklad. Lagtolkning går ut på att förstå innebörden av lagtexten i syfte att tillämpa den på konkreta fall.

Lagtolkning görs genom en analys av betydelsen av ett visst uttryck eller stadgande. Tolkningen kan avse att fastställa ett uttrycks allmänspråkliga betydelse liksom att klarlägga innehållet i en juridisk fackterm. När man inte klarhet i förståelsen

av ett lagrums betydelse vid en sådan språklig analys, bör man gå vidare. Då bör man se om det sammanhang – kontext – som stadgandet förekommer i, eller lagstiftningens systematik, kan ge förklaring till bestämmelsens innebörd.

Ger inte en språklig och kontextuell analys av lagtexten svar på frågan, och finns det inte något prejudikat eller någon stadgad praxis från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), som förklarar hur bestämmelsen ska tolkas, får man gå till förarbetena för att söka vägledning.

Ett uttalande av ett utskott som följs av riksdagen och som avviker från vad som uttalats i propositionen, har högre dignitet än motsvarande uttalande i propositionen, eftersom utskottsuttalandet, kommer i ett senare skede av lagstiftningsprocessen.

Det finns tre olika lagtolkningsmetoder som något skiljer sig åt. Dessa är den objektiva, den subjektiva och den teleologiska metoden.

Kännetecknande för den objektiva metoden är att bundenheten till lagtexten är stark. I sin mest utpräglade form innebär den att man tolkar lagtexten strikt efter dess ordalydelse. Man försöker därvid att fastställa innehållet i en rättsregel genom en analys av lagtexten oberoende av lagstiftarens syfte med bestämmelsen.

Den subjektiva metoden innebär att man tolkar lagstiftningen i enlighet med de syften som man genom att studera förarbetena, kommer fram till att lagstiftaren haft.

När man inte får ledning av lagtext och förarbeten vid tolkningen tillämpas den teleologiska metoden. Detta gäller i första hand de säregna fallen. Den teleologiska metoden, som ibland benämns ändamålstolkning, innebär att man tolkar lagen med utgångspunkt i de ändamål lagstiftningen har. Liksom den subjektiva metoden lägger man här stor vikt vid förarbetsuttalanden. En teleologisk lagtolkning går dock ett steg längre. Man beaktar även i någon mån rättspolitiska värderingar. Framför allt kan en teleologisk tolkningsmetod innefatta ett beaktande av att ändamålet med lagstiftningen förändrats med tiden. Det råder dock delade meningar om innebörden av den teleologiska metoden och i vilken utsträckning den bör användas vid tolkningen av bl.a. skattelagstiftningen.

Ingen av de ovannämnda metoderna behöver stå mot varandra. Ofta kommer man fram till samma resultat oavsett val av tolk-

ningsmetod. Många gånger sker lagtolkning genom att man använder mer än en av metoderna. Den subjektiva metoden är den vanligast förekommande inom skatterätten i de fall lagtexten inte ger klart besked. Förarbetena används då för att förklara innehållet i lagtexten. Om det däremot föreligger en klar konflikt mellan lagtext och förarbeten har lagtexten företräde vilket också framgår av Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) praxis.

I Sverige anses av hävd förarbetsuttalanden vara av stor vikt vid lagtolkning beroende bl.a. på förutsebarhetsskäl. Förarbeten är offentliga och allmänt tillgängliga. Den allmänna delen ger besked om syftet med lagstiftningen samt vilka värderingar och allmänna principer som ligger till grund för regleringen. Författningskommentaren ger ofta en handfast beskrivning av hur lagstiftaren tänkt sig att vissa specifika situationer ska hanteras. Det är dock av vikt att observera att förarbetsuttalanden måste ha stöd i lagtexten för att man ska lägga dem till grund för bedömningen av en viss bestämmelse. Det är vidare viktigt att skilja mellan kommentarer rörande redan gällande lagstiftning och kommentarer angående den föreslagna och sedermera antagna lagstiftningen. Det är endast uttalanden rörande den föreslagna lagstiftningen som är förarbeten till lagtexten ifråga. Uttalanden om gällande rätt i en proposition är endast att jämföra med uttalanden i doktrinen.

Om inte propositionen ger tillräcklig vägledning kan man gå vidare till kommittébetänkandet eller departementspromemorian. Man måste då ta reda på om regeringen i propositionen tagit ställning för eller emot uttalandet i betänkandet eller i promemorian. Det förhållandet att regeringen inte invänt mot ett uttalande i ett betänkande behöver dock inte innebära att regeringen instämmer i uttalandet.

EU-domstolen har slagit fast att nationella domstolar och myndigheter är skyldiga att tolka nationell lagstiftning EU-rättskonformt oberoende av om bestämmelser i gemenskapsrätten har direkt effekt eller inte. Detta innebär inte att nationell lagstiftning ska tolkas i strid mot dess klara ordalydelse utan det innebär endast en skyldighet att vid flera tänkbara tolkningsalternativ, så långt det är möjligt, tolka bestämmelser i nationell rätt i ljuset av t.ex. fördragets ordalydelse och syfte.

### 1.2.6 Att hitta i förarbeten

För att hitta i förarbeten bör man tillämpa en systematisk sökmetod.

Det normala tillvägagångssättet är att först ta fram den aktuella författningens SFS-nummer. I Skatte- och taxeringsförfattningarna anges i anslutning till bestämmelsen dels datum för den lagändring som gett bestämmelsen dess aktuella lydelse, lagändringens årtal och löpnummer, dels ett nummer inom parentes. Exempelvis anges i 2007 års Skatte- och taxeringsförfattningar efter sista stycket i 16 kap. 1 § IL ”Lag (2003:224)”.

I SFS får man genom en not. i ingressen, uppgift om årtal och nummer på propositionen, utskottsbetänkandet och riksdagskrivelsen som legat till grund för lagen respektive lagändringen. I SFS för åren 1924–1951 anges däremot endast numret på riksdagskrivelsen. I denna redovisas sedan propositionsnummer och nummer på utskottsbetänkandet. I inledningsavsnittet till propositionen redovisas bl.a. vilken kommitté som avgett betänkandet samt betänkandets årtal och nummer i SOU eller Ds-serien. SFS-nummer kan man få fram genom att söka via riksdagens webbplats ([riksdagen.se](http://riksdagen.se)). Man kan även söka via Lagrummet ([lagrummet.se](http://lagrummet.se)). Skatteverket prenumererar på vissa databaser och de är tillgängliga för Skatteverkets personal.

Såvitt gäller ovannämnda exempel (16 kap. 1 § IL) kan ur SFS 2003:224 vid not.1 utläsas att förslaget finns i prop. 2002/03:96, att förslaget behandlats i skatteutskottet i dess betänkande 2002/03:SkU14 och att riksdagskrivelsen har nummer 2002/03:166. Går man vidare till propositionen kan man utläsa att till grund för lagstiftningen ligger betänkandet ”Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar”, SOU 2001:11. Av not. 5 till 16 kap. 1 § IL i SFS 2003:224 framgår att föregående lydelse av lagrummet återfinns i SFS 2002:536.

Med hjälp av lagkommentarer kan man enkelt få fram relevanta förarbeten till olika bestämmelser. De flesta lagkommentarer är uppbyggda på i huvudsak samma sätt. Vissa skillnader finns dock. Det finns anledning att bekanta sig med de olika kommentarerna för att se vad de kan erbjuda av förarbetshänvisningar, sammanställningar över betänkanden, propositioner etc.



I och med att kommunalskattelagen (KL) och lagen om statlig inkomstskatt (SIL), tillsammans med ett antal andra lagar på skatterättens område, arbetats in i IL, är det omständligt att söka efter förarbeten på traditionellt sätt. Ett hjälpmedel kan då vara att söka i propositionen till IL, prop. 1999/2000:2 del 2 under författningskommentaren till respektive lagrum i IL. Där anges varifrån bestämmelsen är hämtad och dessutom förarbetena till den tidigare lydelsen av bestämmelsen. Omvandlingsnycklar mellan KL och SIL m.m. å ena sidan och IL å andra sidan finns i publikationen ”Inkomstskattelagen, En presentation med nyckel”. Omvandlingsnycklar finns även i vissa lagkommentarer.

Skatteförfarandelagen (2011:1244) SFL, infördes den 1 januari 2012 och gäller i stort sett för hela skatteförfarandet. Ett hjälpmedel vid sökandet i lagen och i förarbetena är de omvandlingsnycklar som finns i prop. 2010/11:165 del 3 bilaga 15–18. Observera även övergångsbestämmelserna till lagen.

## **1.3 Rättspraxis**

### **1.3.1 EU-domstolen**

EU-domstolen är den yttersta uttolkaren av EU-rätten och dess innebörd. EU-domstolens domar är visserligen in casu-avgöranden men har ändå stor betydelse för tolkning och utfyllnad av den skrivna EU-rätten. Domarna på skatteområdet avser i princip två måltyp. En måltyp är förhandsavgöranden till följd av att nationella domstolar ställt frågor beträffande tolkningen av olika EU-rättsliga bestämmelser. Den andra måltypen är fördragsbrottstalan som väcks av kommissionen eller enskild medlemsstat mot andra enskilda medlemsländer.

Enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt får nationella domstolar begära förhandsavgörande i pågående processer. Det är enbart en nationell domstol som har denna rätt, inte exempelvis en part i ett skattemål. Högsta instans är i princip skyldig att begära förhandsavgörande om den inte är säker på att den aktuella rättsfrågan är så klar att alla domstolar inom EU skulle komma till samma slutsats i tolkningsfrågan. Skatterättsnämnden är inte behörig att begära förhandsavgörande.

Genom att nationella domstolar begär förhandsavgöranden får EU-domstolen möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EU-rätten. EU-domstolen besvarar dock inte frågor som avser nationell lagstiftning. EU-

domstolen avgör inte heller den nationella tvisten. EU-domstolen ger i stället vägledning hur EU-rätten i mer generella termer ska tolkas. EU-domstolens dom i förhandsavgöranden binder bara den frågande domstolen. I praktiken blir dock EU-domstolens avgöranden prejudicerande.

Tillgång till EU-domstolens avgöranden finns på webbplatsen ([curia.eu.int](http://curia.eu.int)).

### **1.3.2 Nationella domstolar**

Den 1 januari 2011 namnändrades Regeringsrätten (RR) till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Högsta förvaltningsdomstolen är den högsta allmänna förvaltningsdomstolen och prövar mål som överklagas från någon av de fyra kammarrätterna i landet (Stockholm, Göteborg, Jönköping och Sundsvall). Närmast under kammarrätterna är Förvaltningsrätterna, vilka i normalfallet är första instans. Förvaltningsrätternas avgöranden kan överklagas till den kammarrätt inom vars domkrets den är belägen. Vad gäller skatteområdet krävs i normalfallet inte prövningstillstånd. Vid överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen krävs dock alltid prövningstillstånd. Prövningstillstånd kan ges om det är av vikt till ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till en sådan prövning. Högsta förvaltningsdomstolen har också att pröva överklaganden och yrkanden om fastställelse av Skatterättsnämndens (SRN:s) förhandsbesked.

### **1.3.3 Rättsfallssammanställningar**

Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden publiceras i Högsta förvaltningsdomstolens årsbok (HFD) som ges ut en gång om året. T.o.m. 2010 benämndes årsboken Regeringsrättens Årsbok (RÅ). Avgörandena publiceras även löpande i Lagrummet ([lagrummet.se](http://lagrummet.se)). Under år 2010 publicerades vissa av Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden även löpande i serien Rättsfallsreferat från Regeringsrätten (RR). Före 1988 innehöll sistnämnda publikation även vissa kammarrättsdomar. Kammarrättsdomarna sammanställdes då också årligen i publikationen Rättsfallsreferat från kammarrätterna (RK).

Från början gavs årsboken ut på privat initiativ. Till och med 1974 innehåller årsboken samtliga Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden. Från och med 1975 redovisas inte beslut varigenom prövningstillstånd vägrats. Från och med 1978 svarar Domstolsverket (DV) för utgivningen. Under åren 1972–1977 publicerades kammarrätternas och Högsta förvalt-

ningsdomstolens avgöranden genom DV:s försorg i Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna (RRK). För dessa år finns det således två olika sammanställningar av Högsta förvaltningsdomstolens domar och beslut, vilka citeras olika.

Publikationen HFD är uppdelad i en del för referatmål och en del för notismål. Högsta förvaltningsdomstolen avgör själv vilka mål som ska refereras och vilka som enbart ska anges genom en notis. Referatmålen betecknas med årtal och referatnummer, t.ex. HFD 2011 ref. 14 och t.o.m. 2010 t.ex. RÅ 1996 ref. 71. Under åren 1978–1985 fick referatmålen två olika beteckningar: 1 för skattemål och 2 för övriga mål, t.ex. RÅ 1978 1:15 respektive RÅ 1978 2:9.

Till och med 1977 betecknades notismålen med en förkortning på det departement där lagstiftningsarbetet hade skett. Skattemålen hade då beteckningen Fi (=finansdepartementet), t.ex. RÅ 1960 Fi 22. Numera används förkortningen not., t.ex. RÅ 1994 not. 299. Under åren 1978–1985 användes beteckningarna Aa, Ab, Ba och Bb. Aa angav att det var fråga om domar i skattemål medan Ab betecknade domar i övriga mål. Ba användes för beslut i skattemål och Bb stod för beslut i övriga mål.

Vad gäller förhandsbesked avseende inkomstskatt publicerades dessa under åren 1971–1972 i serien Meddelanden från Riksskatteverket serie I i tidskrifterna Skattenytt och Svensk Skattetidning. För åren 1973–1976 publicerades förhandsbeskeden i Riksskatteverkets meddelanden Serie Dt Direkt skatt – Taxering samt för åren 1977–1987 i serien Riksskatteverkets förhandsbesked m.m. (RSV/FB Dt). Även under dessa år förekom publicering i nämnda skattetidskrifter. För åren 1952–1971 refererades intressanta förhandsbesked från dåvarande Riksskattenämnden i Riksskattenämndens meddelanden. De publicerades i bl.a. Svensk Skattetidning och Skattenytt. För förhandsbesked meddelade före utgången av 1984 gällde att dessa ibland refererades såväl i RSV:s publikation som i RÅ. Förhandsbesked för åren 1985–1986 refererades i publikationen Riksskatteverkets förhandsbesked m.m. endast om förhandsbeskedet inte refererades i RÅ och det dessutom ansågs ha ett betydande informationsvärde.

#### **1.3.4 Prövningstillstånd**

Regler om prövningstillstånd för mål i Högsta förvaltningsdomstolen infördes 1971 med verkan fr.o.m. den 1 januari

1972. Tidigare krävdes prövningstillstånd i taxeringsmål endast i de fall talan rörde ett mindre belopp.

Prövningstillstånd meddelas i de fall det är av vikt till ledning av rättstillämpningen att Högsta förvaltningsdomstolen prövar ett överklagat avgörande eller om det finns synnerliga skäl för sådan prövning. Det räcker således inte att KR:s dom är felaktig för att prövningstillstånd ska meddelas. Detta betyder i sin tur att den omständigheten att Högsta förvaltningsdomstolen vägrar prövningstillstånd i ett mål inte behöver innebära att domstolen delat KR:s bedömning. Under senare år har Skatteverket förelagts att yttra sig till Högsta förvaltningsdomstolen i vissa mål över frågan om den skattskyldige bör få prövningstillstånd eller ej.

Innan bestämmelserna om prövningstillstånd infördes kunde i princip samtliga skattemål föras upp i högsta instans. Endast en liten del av avgörandena refererades och flertalet publicerades därför som notiser. Detta innebär att notismålen från tiden före 1972 helt kan sakna allmänt intresse, medan de i andra fall kan ha prejudikatvärde.

### 1.3.5 Förhandsbesked

Vid sidan om det ordinarie taxeringsförfarandet har det sedan 1952 funnits möjlighet för de skattskyldiga att erhålla bindande förhandsbesked på bl.a. skatteområdet. Förhandsbesked meddelas av Skatterättsnämnden (SRN). Skatterättsnämnden (skatterettsnamnden.se) är en myndighet under Finansdepartementet som meddelar bindande förhandsbesked i skattefrågor. Nämndens ledamöter utses av regeringen. Möjligheten att få förhandsbesked är tänkt för frågor där svaret inte omedelbart framgår av lagtext eller praxis. Skatterättsnämnden har gemensamt kansli med Forskarskattenämnden. Kansliet tillhör organisatoriskt Skatteverkets huvudkontor. Tiden 1971–30 juni 1991 meddelades förhandsbesked av Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden och dessförinnan av Rättsnämnden (RN).

Innan Skatterättsnämnden fattar beslut i anledning av en ansökan om förhandsbesked bereds Skatteverket tillfälle att yttra sig över ansökan.

Allmänna ombudet hos Skatteverket har sedan 2004 fått möjlighet att söka förhandsbesked i tvistiga frågor om behov av ett snabbt klarläggande av rättsläget föreligger. Om enskild part ansöker om förhandsbesked är Skatteverket motpart.

Det krävs inte prövningstillstånd för att Högsta förvaltningsdomstolen ska sakpröva överklagade förhandsbesked. Dessa prövas alltså av domstolen utan den granskning av målet med hänsyn till prejudikatsintresset som annars sker. Vid tolkningen av förhandsbesked bör man beakta att förhandsbeskeden i allmänhet avser en ännu ej inträffad situation. Förhandsbeskeden avser endast ett eller flera hypotetiska fall där sökanden själv anger vilka förutsättningar som ska ligga till grund för prövningen. Prövningen i förhandsbesked avser enbart rättsfrågor och aldrig bevisfrågor. Ofta prövas sådana rättsfrågor där det behövs ett klagande av rättsläget.

Förutom att Skatteverket kan överklaga ett förhandsbesked som gått verket emot, kan Skatteverket – men inte den skattskyldige begära fastställelse av ett förhandsbesked, oavsett om detta gått verket emot eller inte. När Skatteverket begär fastställelse av ett förhandsbesked är Högsta förvaltningsdomstolen inte bunden av att välja mellan att fastställa förhandsbeskedet eller inte fastställa detta, utan domstolen kan sätta ett annat beslut i dess ställe.

### 1.3.6 Prejudikat

En dom eller ett beslut har formellt sett rättsverkan endast avseende det prövade fallet. Avgöranden av den högsta instansen, vilken på skatteområdet är Högsta förvaltningsdomstolen har ofta ett betydligt vidare tillämpningsområde än just det enskilda fall som prövats genom avgörandet. Sådana avgöranden benämns prejudikat. Med prejudikat menas ett avgörande i ett konkret fall som bildar mönster för framtida avgöranden.

Avgörande för om en dom eller ett beslut publiceras i form av ett referat eller en notis, eller inte alls tas med i publikationen HFD, är dess principiella eller allmänna intresse. I allmänhet är de avgöranden som publiceras som referat ägnade att belysa Högsta förvaltningsdomstolens rättstillämpning. De är upplysande och vägledande på det sätt som en övertygande argumentering i ett rättsvetenskapligt arbete kan vara. De styr dessutom i stor utsträckning praxis i förvaltningsrätterna och kammarrätterna samt i Skatterättsnämnden. Något formellt krav på underinstanserna att följa Högsta förvaltningsdomstolens utslag finns emellertid inte. Däremot talar processekonomiska skäl för sådan följsamhet. Följsamheten är i praktiken också mycket stor. Om ett avgörande presenteras i form av ett referat eller en notis är inte avgörande för domens eller beslutets prejudikatvärde.

En förutsättning för att ett avgörande – oavsett om det är i form av ett referat eller en notis – ska ha dignitet av prejudikat är att man kan dra någon mer generell slutsats av avgörandet. Prejudikatvärdet är i allmänhet begränsat när avgörandet är grundat på speciella omständigheter i det konkreta fallet. Likaså om det är skrivet på ett sådant sätt att man inte kan avgöra vilken av flera tänkbara omständigheter som Högsta förvaltningsdomstolen funnit vara avgörande för utgången i målet. Det förhållandet att Högsta förvaltningsdomstolens ledamöter inte varit eniga påverkar i allmänhet inte prejudikatvärdet. Däremot kan detta medföra att avgörandet kritiserats och att senare avgöranden utformas på ett sådant sätt att prejudikatvärdet begränsas. En annan faktor av betydelse vid bedömningen av prejudikatvärdet är avgörandets ålder. Ju äldre ett avgörande är, desto större är risken för att avgörandet på grund av den allmänna samhällsutvecklingen helt eller delvis har förlorat sitt prejudikatvärde. Högsta förvaltningsdomstolen kan ändra tidigare praxis genom avgörande av domstolen i dess helhet, s.k. plenum. Ibland ändras dock praxis utan att Högsta förvaltningsdomstolen sammanträder i plenum.

### **1.3.7 Rättspraxis**

Prejudikat ska skiljas från rättspraxis. Rättspraxis kan utvecklas inte bara hos den högsta instansen, utan även hos underrätterna. Vidare kan det t.ex. hos Skatteverket, i den beslutsfattande verksamheten utvecklas en myndighetspraxis. För att man ska kunna tala om rättspraxis fordras i regel att det föreligger ett tillräckligt stort antal domar eller beslut i samma riktning. Av dessa domar och beslut ska man kunna göra ett antagande eller en prognos om att ett likartat fall kommer att bedömas på samma sätt av samma eller lägre instans. Däremot ger inte underrättspraxis svar på frågan om det är troligt att högre instans kommer att döma på likartat sätt. Rättspraxis utvecklades t.ex. hos kammarrätterna eller Skatterättsnämnden är således endast ett uttalande om vad som hittills har gällt. Det är inte en prognos av vad Högsta förvaltningsdomstolen kommer att besluta i ett likartat fall. De avgöranden av Högsta förvaltningsdomstolen som inte kan hänföras till kategorin prejudikat utgör rättspraxis i än högre grad än avgöranden av lägre instans. På liknande sätt, men i lägre grad, kan avgöranden av lägre instans utgöra del av rättspraxis. Ett prejudikat meddelat av Högsta förvaltningsdomstolen eller en stadgad rättspraxis utvecklades hos Högsta förvaltningsdomstolen, har i en lagtolkningsfråga företrädde framför ett tidigare uttalande i för-

arbetena. Har Högsta förvaltningsdomstolen tolkat innebörden av ett lagrum på ett sätt som till synes strider mot uttalanden i förarbetena, är huvudregeln den att vad Högsta förvaltningsdomstolen uttalat har företräde.

### 1.3.8 Rättsfallstolkning

EU-domstolens domar föregås normalt av ett yttrande från en generaladvokat. Generaladvokatens yttranden innehåller ofta noggrant genomförda rättsutredningar och analyser av EU-rätten. Ett sådant yttrande kan vara till stor hjälp vid tolkningen av den efterföljande domen. Vid en analys av EU-domstolens förhandsavgöranden måste man beakta att domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor. I fråga om fördragsbrott är den nationella domstolen bunden av hur kommissionen har utformat sin talan.

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EU-domstolen betydelsen av en bestämmelse med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl fördragen som sekundärrätten har samma värde på alla officiella språk. I händelse av skillnader mellan olika språkversioner och vid andra oklarheter tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang. När det gäller förordningar och direktiv framgår syftena tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av själva EU-fördraget. Detta innebär bl.a. att EU-fördragets krav på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas. I ett förhandsavgörande anger domstolen endast hur en viss EU-rättslig bestämmelse ska tolkas. Domstolen avkunnar därför inte dom i det aktuella nationella målet. EU-domstolen tillämpar därför inte EU-rätten på de faktiska omständigheterna i målet och tillämpar inte heller nationell rätt. Det är i stället nationell domstol som i det föreliggande fallet ska tillämpa EU-rätten och lösa tvisten. Detta är principen om kompetensfördelning. I praktiken upprätthåller dock inte EU-domstolen denna princip strikt. I realiteten går det inte heller att separera tolkning och tillämpning av EU-rätt från varandra. Speciellt i skattemål tenderar sakfrågor och rättsfrågor att sammanvävas på ett sätt som gör att kompetensfördelningen blir diffus. EU-domstolen använder sig av en teknik vid domskrivning som ger den nationella domstolen den hjälp den behöver men bevarar samtidigt illusionen av att EU-domstolen enbart tolkar EU-rätten.

Det är helt uteslutet för EU-domstolen att gå in på bevisning i ett förhandsavgörande. EU-domstolen kan aldrig uppta bevisning om sakomständigheter utan det är helt och hållet en fråga för den nationella domstolen.

Vid tolkning av Högsta förvaltningsdomstolens praxis försöker man se om man ur ett prejudikat eller fastlagd praxis kan utläsa någon generell norm att applicera på ett likartat fall. Vid lagtolkning utgår man från en generell regel och försöker tillämpa den på ett konkret fall. Vid rättsfallstolkning däremot utgår man från ett konkret fall och försöker utläsa en generell norm ur avgörandet.

Rättsfallstolkning ska ske med viss försiktighet. Det är mycket viktigt att man gör klart för sig varför Högsta förvaltningsdomstolen har kommit fram till en viss slutsats. Är det en ren bedömning av en rättsfråga? Finns det inslag av bevisfrågor i målet? Är utgången avhängig processuella frågor? Detta måste man undersöka. Man måste också noga göra klart för sig vad processföremålet varit, dvs. vilken fråga domstolen har prövat.

Vidare är det mycket viktigt att man inte försöker läsa ut mer ur avgörandet än vad rätten uttalat sig om. Domstolen uttalar sig mycket sällan om mer än vad som behövs för att avgöra målet. Detta innebär att det mesta som står i avgörandet i regel är av betydelse för tolkningen.

Motsatslut vid tolkning av avgöranden ska användas synnerligen försiktigt. Utgångspunkten är att avgöranden ska tolkas så objektivt som möjligt. Man ska inte utläsa mer ur avgörandet än vad som framgår av det. Det ligger dock i sakens natur att man i viss mån kan göra analogitolkningar av avgöranden. Detta följer av att inget fall är det andra likt. Avgörandet innehåller kanske en generell norm att tillämpa på ett likartat, om ej exakt likadant, fall.

Rubriken på ett rättsfallsreferat i publikationen HFD ger vägledning, om vilken fråga som Högsta förvaltningsdomstolen tagit ställning till. Många avgöranden av principiell vikt analyseras och kommenteras i doktrinen, där vägledning för tolkningen kan hämtas. Viktiga avgöranden kommenteras också av Skatteverket i handledningar samt på Skatteverkets webbplats ([skatteverket.se](http://skatteverket.se)) under länken ”Rättsinformation”.



### 1.3.9 Fastställandet av rättshandlingars verkliga innebörd

Inkomstbeskattningen utgår i stor utsträckning från civilrättsliga begrepp som köp, gåva, handelsbolag, aktiebolag osv. Normalt kan dessa begrepp utan vidare användas vid beskattningen. Ibland kan dock omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att det kan ifrågasättas om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd. En fastighetsöverlåtelse har kanske betecknats som försäljning men ska rätteligen behandlas som gåva osv. Ibland framgår det av omständigheterna att den skattskyldige har gett rättshandlingen en viss beteckning eller juridisk form för att undgå skatt, eller för att i varje fall minska skatten.

Det finns ingen bestämmelse i IL som reglerar om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd. Frågeställningen har däremot prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i ett stort antal rättsfall under årens lopp.

#### 1.3.9.1 Tidigare rättspraxis

Tidigare rättspraxis på området är omfattande. Här redogörs därför bara kortfattat för två exempel på Högsta förvaltningsdomstolens behandling av frågan om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd.

I två uppmärksammade domar – RÅ 1989 ref. 62 I–II – var det fråga om s.k. sale and lease back-affärer med fastigheter. I båda domarna, som gällde överklagade förhandsbesked, var omständigheterna i korthet följande. Ett finansbolag avsåg att erbjuda en fastighetsägare att sälja sin fastighet till bolaget. Den ursprunglige ägaren skulle bli kvar i fastigheten som hyresgäst, varefter avsikten var att fastigheten vid avtalsförhållandets slut skulle säljas tillbaka.

Högsta förvaltningsdomstolen formulerade den principiella frågan på följande sätt.

”Vid bestämmandet av de skatterättsliga konsekvenserna av transaktionen uppkommer primärt spørsmålet om de rättshandlingar mellan parterna, som enligt sin form utgör köp, hyra och återköp av fastighet, skall tilläggas den innebörd de har enligt formen eller om man skall bortse från denna och utgå från andra rättsliga

institut som man finner mera ägnade för transaktionerna än de av parterna valda.”

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dock inte att omständigheterna var sådana att avtalen skulle frångås, och uttalade följande.

”Av det sagda framgår att skäl kan anföras för att ge avtalen en annan innebörd än den deras utformning anvisar. Dessa skäl har emellertid inte den styrka som enligt det föregående bör krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar. Avtalen bör således anses innefatta en överföring av äganderätten till fastigheten till bolaget.”

Ett annat betydelsefullt rättsfall är RÅ 1994 ref. 52 I som gällde ett förfarande med ett kapitalförvaltande kommanditbolag. Frågan var om den skattskyldige hade rätt till avdrag för räntekostnad i bolaget. I rättsfallet behandlades två frågor av intresse i detta sammanhang. Den första frågan var om det verkligen förelåg ett kommanditbolag (Hannafjorton). I den delen konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen – efter en genomgång av omständigheterna – att det saknades skäl att frånkänna Hannafjorton rättskapacitet som kommanditbolag. Den andra frågan var om den verkliga innebörden av de avtal som den skattskyldige hade ingått var en annan än vad avtalen utvisade. Högsta förvaltningsdomstolen uttryckte frågeställningen på följande sätt.

”Frågan är om denna innebörd skall godtas vid taxeringen eller om avtalens rätta innebörd i själva verket skall anses ha varit endast att han förvärvat dokument som varit avsedda att ligga till grund för olika avdragsyrkanden.”

Högsta förvaltningsdomstolen fann bl.a. att Hannafjorton så gott som uteslutande tillhandahållits i skatteplaneringssyfte och att detta syfte också varit avgörande för den skattskyldiges engagemang. Vid en genomgång av de ekonomiska konsekvenserna fann Högsta förvaltningsdomstolen dock att den skattskyldige hade rätt till och faktiskt fick del av den löpande avkastningen, och att han dessutom fick anses ha haft ett reellt ansvar för kommanditbolagets skulder. Högsta förvaltningsdomstolen drog därför slutsatsen att det saknades anledning att inte godta den skattskyldige som komplementär i bolaget.

### 1.3.9.2 Principen om den verkliga innebörden

Under senare tid har Högsta förvaltningsdomstolen i tre rättsfall på ett tydligt sätt uttryckt att den verkliga innebörden av rättshandlingar ska läggas till grund för beskattningen.

Det senaste rättsfallet är RÅ 2004 ref. 27, med rubriken ”Fråga om rättshandlingars verkliga innebörd”. I rättsfallet hade ägaren till en näringsfastighet – HJ – upplåtit avverkningsrätter till skog till underpris till två aktiebolag som ägdes av HJ:s make. De två bolagen hade i sin tur upplåtit avverkningsrätterna till marknadspris till ett utomstående sågföretag, AB C. Frågan i målet var om beskattningen av HJ skulle grundas på att upplåtelseerna ansågs ha skett till makens bolag eller om de ansågs ha skett direkt till AB C.

Inledningsvis uttalade Högsta förvaltningsdomstolen följande princip om den verkliga innebörden.

”Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (jfr RÅ 1998 ref. 19). En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. I detta ligger också att s.k. skenavtal inte skall läggas till grund för beskattningen.”

Argumenten för att HJ skulle anses ha upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C var i korthet följande. Makens bolag var i akut behov av likviditetstillskott. Anledningen till att avverkningsrätterna upplåts först till makens bolag och därefter av dessa till AB C var att omedelbara beskattningskonsekvenser av de inflytande betalningarna kunde undvikas och därmed obeskattade medel tillföras bolagen. Betalningen till HJ hade inte skett i enlighet med avtalen och hennes mellanhavanden med bolagen hade inte vilat på affärsässig grund. Effekterna hade blivit desamma som vid ett aktieägartillskott till bolagen.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dock inte att de omständigheterna motiverade att man frångick vad de ingångna avtalen utvisade.

”De sålunda angivna omständigheterna hänför sig i huvudsak till motiven för att upplåtelseerna skedde på det sätt som avspeglar sig i avtalen och de skattemässiga konsekvenserna därav men saknar nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd. Närmast är de av sådan art som är av intresse vid

en prövning enligt lagen (1995:575) mot skatteflykt, vilken emellertid inte är aktuell i målet. Det kan tilläggas att det inte har gjorts gällande och inte heller framgår av utredningen i målet att några rättigheter och förpliktelser uppkommit mellan HJ och AB C. – Högsta förvaltningsdomstolen finner inte utredningen i målet ge stöd för att rättshandlingarnas egentliga innebörd varit att HJ upplåtit avverkningsrätterna till AB C. Någon beskattning på sådan grund skall således inte ske.”

I det rättsfall (RÅ 1998 ref.19) som Högsta förvaltningsdomstolen hänvisar till i RÅ 2004 ref. 27 uttalades principen om den verkliga innebörden på ett liknande sätt. I 1998 års rättsfall skulle en koncern omstruktureras. Ett bolag X ägde en andel av aktierna i ett annat bolag Y. Bolaget Y skulle rikta en utdelning – avseende en andel av Y:s aktier i dotterbolaget Z – till bolaget X. Därefter skulle bolaget Y genomföra en indragning utan betalning enbart av bolaget X:s aktier i Y. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en gemensam bedömning av händelseförloppet och fann att bolaget X genom inlösenförfarandet skulle anses ha avyttrat aktierna i bolaget Y mot ett vederlag av dessförinnan erhållen utdelning i form av aktierna i bolaget Z.

Det tredje rättsfall där Högsta förvaltningsdomstolen uttalat principen om den verkliga innebörden är RÅ 1999 not. 18. Domstolen fann att vid beräkning av realisationsvinst skulle ett moderbolags anskaffningsvärde (omkostnadsbeloppet) för aktierna i ett dotterbolag ökas endast med skillnaden mellan lämnat aktieägartillskott och erhållen skattefri utdelning. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. att ”utdelningen framstår som en justering av aktieägartillskottet”.

### 1.3.9.3 Några slutsatser

Rättspraxis på området ger inte en helt entydig bild av hur Högsta förvaltningsdomstolen ser på möjligheten att lägga den verkliga innebörden av rättshandlingar till grund för beskattningen. Det går dock att dra vissa slutsatser.

I tidigare rättspraxis har Högsta förvaltningsdomstolen med olika uttryckssätt – ”samlad bedömning”, ”bedömas i ett sammanhang” osv. – visat att en helhetsbedömning ska göras. Högsta förvaltningsdomstolen är ännu tydligare i den delen i de tre rättsfallen RÅ 2004 ref. 27, RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 1999 not. 18 – bedömningen av rättshandlingars verkliga inne-

börd kan avse inte bara en enskilda rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar.

I den allmänna debatten kring dessa frågor har ofta bedömningen benämnts som en ”genomsyn av rättshandlingar”. Uttrycket förekommer även i Högsta förvaltningsdomstolens praxis – i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 1994 ref. 52 I talas om ”fråga om genomsyn”. Oftast har emellertid Högsta förvaltningsdomstolen talat om den ”egentliga”, ”reella” eller ”rätta innebörden” av rättshandlingar. I och med de tre rättsfallen från 2004, 1998 och 1999 har även benämningen på bedömningen blivit tydligare – den gäller rättshandlingars ”verkliga innebörd”. Det är därför mera motiverat att använda uttrycket ”den verkliga innebörden” än uttrycket ”genomsyn”.

En fråga som Högsta förvaltningsdomstolen återkommit till i tidigare rättspraxis är vilken betydelse den skattskyldiges syfte med rättshandlingen ska anses ha. I några rättsfall har Högsta förvaltningsdomstolen uttalat att den omständigheten att det enda eller huvudsakliga skälet för den skattskyldiges deltagande i ett visst förfarande varit att uppnå vissa skatteeffekter inte i sig utgör grund för att vid inkomstbeskattningen fränkanna rättshandlingarna de rättsverkningar som följer av deras formella innehåll (se RÅ 1990 ref. 101 angående s.k. utdelningsfonder och RÅ 1994 ref. 56 angående s.k. utdelningsbolag). Det synsättet bekräftas av Högsta förvaltningsdomstolen i rättsfallet RÅ 2004 ref. 27. Av domskälen kan närmast utläsas att om det finns ett syfte att undvika skatt – men i övrigt inte omständigheter som utgör grund för att fastställa en annan innebörd av rättshandlingarna än vad avtalen utvisar – kan skatteflyktslagen vara ett alternativt sätt att förhindra ett skatteundandragande. I RÅ 2010 ref. 51, se även avsnitt 6.4.4, tillämpade Högsta Förvaltningsdomstolen skatteflyktslagen på ett förfarande där ett syfte att undvika skatt förelåg. Kammarrätten underkände förfarandet med hänvisning till att avtalen inte speglade den verkliga innebörden. HFD uttalade följande i domskälen

”Enligt Regeringsrättens mening talar omständigheterna i hög grad för att den faktiska situationen är den som kammarrätten lagt till grund för sitt avgörande. För att beskattning ska kunna ske på sätt kammarrätten gjort krävs dock att den slutsatsen kan dras att rättshandlingarnas verkliga innebörd varit någon annan än den uppgivna. Regeringsrätten finner att varken de av kammarrätten åberopade omständigheterna eller utred-

ningen i övrigt ger tillräckligt stöd för slutsatsen att rättshandlingarnas verkliga innebörd är en annan än den handlingarna formellt ger uttryck för. Någon beskattning av G.H. kan därför inte ske med hänvisning till rättshandlingarnas verkliga innebörd.”

## **1.4 Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd och ställningstaganden**

### **1.4.1 Inledning**

Av 1 § förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket framgår att om inte något annat föreskrivs, ansvarar Skatteverket för frågor om bl.a. skatter. I denna roll har Skatteverket till uppgift att enligt 2 § första stycket 1 förordningen med instruktion för Skatteverket meddela föreskrifter om verkställighet av lag eller annan föreskrift enligt särskilda bemyndiganden. Skatteverket ska även enligt 2 § första stycket 2 samma förordning genom sådana allmänna råd som avses i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) och uttalanden verka för lagenligheten, följdriktigheten och enhetligheten vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet. När Skatteverket meddelar föreskrifter och andra beslut ska verket även i övrigt följa riksdagens och regeringens riktlinjer för att uppnå samordning, rationalisering och enhetlighet vid arbetet inom verket.

### **1.4.2 Föreskrifter**

Enligt 2 § första stycket 1 förordningen med instruktion för Skatteverket får Skatteverket meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden. Sådana bemyndiganden ges av regeringen i en förordning eller på annat sätt t.ex. i ett regleringsbrev. I t.ex. förordningen (2000:866) med bemyndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen, IL (1999:1229) anges att Skatteverket bemyndigas att meddela verkställighetsföreskrifter i fråga om genomsnittlig produktionskostnad för djur enligt 17 kap. 5 § IL, genomsnittspris för lunch enligt 61 kap. 3 § IL, nybilspriser (den s.k. billistan) enligt 61 kap. 5–7 §§ samma lag samt vissa föreskrifter angående sjöinkomst-avdrag m.m. Ett annat exempel är bemyndigandet för Skatteverket i 6 kap. 17 § Skatteförfarandeförordningen (2011:1261) att meddela ytterligare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för att verket ska kunna fatta

riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.

För att regeringen ska kunna ge Skatteverket ett bemyndigande att besluta om föreskrifter, krävs i vissa fall ett beslut om detta av riksdagen i form av lag. Inom regeringens primärområde kan dock regeringen själv i en förordning bemyndiga Skatteverket att besluta föreskrifter.

Innan Skatteverket får besluta om föreskrifter ska en konsekvensutredning enligt förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning göras. Dessutom måste bl.a. yttranden inhämtas från företrädare för dem som berörs av regleringen. För att föreskrifterna ska bli gällande krävs att de har blivit kungjorda.

Skatteverkets föreskrifter kungörs i Skatteverkets författningssamling (SKVFS). Före 2004 kungjordes dåvarande Riksskatteverkets föreskrifter i Riksskatteverkets författningssamling (RSFS). Föreskrifterna är bindande för myndigheter, domstolar och allmänhet.

Skatteverkets föreskrifter betecknas SKVFS med tillägg för årtal och löpnummer; t.ex. SKVFS 2011:23. Föreskrifterna tilldelas sakbeteckningar, som anger deras ämnestillhörighet, se vidare Riksskatteverkets information (RSFS 2000:35) om beslut om att tilldela verkets föreskrifter sakbeteckningar.

Skatteverkets föreskrifter och dåvarande Riksskatteverkets föreskrifter publiceras från och med 1995 på Skatteverkets webbplats ([skatteverket.se](http://skatteverket.se)).

### **1.4.3 Allmänna råd**

Enligt 2 § första stycket 2 förordningen med instruktion för Skatteverket ska Skatteverket genom allmänna råd och uttalanden verka för lagenligheten, följdriktigheten och enhetligheten vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet.

Med allmänna råd förstås enligt 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende.

Till skillnad från föreskrifterna är de allmänna råden inte bindande. De ger uttryck för Skatteverkets uppfattning i olika skattefrågor. De har i praktiken en betydande genomslagskraft bl.a. på grund av att de syftar till att skapa en enhetlig rättstillämpning.

Vad gäller allmänna råd ställs i många avseenden samma krav på dessa som på föreskrifter. Detta innebär att yttranden ska inhämtas från företrädare för dem som berörs av regleringen och att en konsekvensutredning ska göras innan ett allmänt råd beslutas. Skatteverkets allmänna råd tilldelas, liksom föreskrifterna, en eller flera sakteteckningar samt årtal och ett löpnummer och betecknas t.ex. SKV A 2011:18.

Från och med 2004 utges de allmänna råden i publikationen Skatteverkets allmänna råd. Under åren 2001–2003 gav dåvarande Riksskatteverket (RSV) ut allmänna råd i publikationen Riksskatteverkets allmänna råd.

Före år 2001 kallades Riksskatteverkets allmänna råd för Riksskatteverkets rekommendationer m.m. Dessa gavs ut i publikationen Riksskatteverkets meddelanden.

Under åren 2001–2003 gavs i anslutning till de allmänna råden ut ett förklarande dokument som skulle underlätta förståelsen av de allmänna råden. Dessa dokument kallades informationer. Från och med 2004 ges de förklarande dokumenten ut i publikationen Skatteverkets meddelanden och betecknas t.ex. SKV M 2011:29. Från och med 2010 publiceras Skatteverkets meddelanden endast på [skatteverket.se](http://skatteverket.se) och trycks inte. Till och med 2003 gavs de ut i publikationen Riksskatteverkets meddelanden och betecknades t.ex. RSV M 2003:25. I huvudsak motsvarar innehållet i Skatteverkets meddelanden de redovisningar av gällande rätt och kommentarer m.m. som tidigare lämnades av RSV i rekommendationerna m.m., men som inte utgjorde egentlig rekommendationstext. I Skatteverkets meddelanden tas numera in även annan information än sådan som har anknytning till allmänna råd.

Från och med 1995 publiceras Skatteverkets allmänna råd och dåvarande Riksskatteverkets rekommendationer m.m. och allmänna råd på Skatteverkets webbplats ([skatteverket.se](http://skatteverket.se)).

#### **1.4.4 Ställningstaganden**

Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor har tagits fram i syfte att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning inom Skatteverket. Ställningstagandena uttrycker Skatteverkets uppfattning om vad som bör gälla vid tolkningen av en viss bestämmelse. Till skillnad från föreskrifterna är ställningstagandena inte bindande men de ger uttryck för Skatteverkets uppfattning i olika skattefrågor. De tas fram av respektive expertgrupp vid rättsavdelningen hos Skatteverkets



huvudkontor. Ställningstagandena publiceras löpande på Skatteverkets webbplats (skatteverket.se). Publiceringen på webbplatsen sker för att ge allmän kännedom om ställningstagandena. Till och med 2003 publicerade RSV s.k. styrande skrivelser. I dessa skrivelser lämnade RSV sin syn på rättsläget. Även dessa skrivelser finns publicerade på Skatteverkets webbplats.

## **1.5 Doktrin**

Skatterättslig doktrin förekommer i form av akademiska avhandlingar och lagkommentarer, som inte sällan författats av dem som skrivit lagtexten. Även läroböcker och handböcker – däribland Skatteverkets handledningar – samt artiklar i företrädesvis skattetidskrifterna räknas hit.

I doktrinen kan man bl.a. finna värdefulla analyser och sammanställningar av rättspraxis. Den uppfattning som presenteras i doktrinen i olika tolkningsfrågor är på intet sätt bindande. Huruvida doktrinen får någon betydelse för rättsutvecklingen beror uteslutande på tyngden i den framförda argumentationen. Att den har haft betydelse i vissa frågor framgår av domar från Högsta förvaltningsdomstolen, där hänvisning ibland skett till doktrinen. I publikationen HFD anges ibland efter referattexten, tillsammans med rättsfall och förarbeten, viss doktrin som beaktats av domstolen.



## **2 Allmänt om skattelagstiftningen**

### **2.1 Inledning**

I detta avsnitt behandlas grundläggande allmänna bestämmelser i skattelagstiftningen med anledning av införandet av inkomstskattelagen (1999:1229).

### **2.2 Inkomstskattelagen**

Inkomstskattelagen (1999:1229), IL, innehåller, med enstaka undantag, samtliga regler om beräkning av underlaget för kommunal och statlig inkomstskatt samt om beräkning av skatt och skattereduktion (prop. 1999/2000:2 s. 481 f.).

IL trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas från och med 2002 års taxering, se 1 kap. 1 § lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen, ILP.

IL ersätter 35 lagar. Den har inneburit en lagteknisk och språklig revidering av inkomstskattelagstiftningen. Lagen innehåller få materiella ändringar jämfört med tidigare lagstiftning. I några fall kodifierades praxis (se t.ex. 12 kap. 28 §, 18 kap. 3 § andra stycket och 4 § samt 35 kap. 7 § IL).

#### **2.2.1 IL:s disposition**

IL delades ursprungligen in i 66 kapitel, som bildar tolv avdelningar. Därefter har kapitlen 6a, 20a, 25a, 35a, 38a, 39a, 48a, 49a, och 67 tillkommit. Avdelningarnas innehåll framgår av följande uppställning.

<b>Avd nr</b>	<b>Innehåll</b>	<b>Omfattar kap. nr</b>
I	Innehåll och definitioner	1–2
II	Skattskyldighet	3–7
III	Skattefria inkomster och inte avdragsgilla utgifter	8–9
IV	Inkomstslaget tjänst	10–12
V	Inkomstslaget näringsverksamhet	13–40
VI	Inkomstslaget kapital	41–43
VII	Kapitalvinster och kapitalförluster	44–55
VIII	Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	56–57
IX	Pensionssparande	58–59
X	Vissa gemensamma bestämmelser	60–61
XI	Allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomst-avdrag	62–64
XII	Beräkning av skatten	65–67

## **2.3 Lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen**

### **2.3.1 Lagens disposition**

Lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229), ILP, består av fem kapitel. I första kapitlet finns bland annat ikraftträdande- och upphörandebestämmelser. Av dessa framgår att IL och ILP trädde i kraft den 1 januari 2000 och att lagarna tillämpas från och med 2002 års taxering. Det framgår också att kommunalskattelagen (1928:370), KL, och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, med flera lagar upphörde att gälla samma dag som ILP trädde i kraft, dvs. den 1 januari 2000. De upphävda lagarna tillämpas dock vid 2001 års taxering och i vissa fall även vid 2002 års taxering. I de tre följande kapitlen i ILP finns övergångsbestämmelser till de lagar som upphävdes i samband med att IL trädde i kraft.

De övergångsbestämmelser som finns i ILP har strukturerats olika beroende på vilken karaktär de har. I andra och tredje kapitlen återfinns övergångsbestämmelser som inte är strukturerade efter IL:s kapitelordning. I andra kapitlet finns övergångsbestämmelser om personförsäkringar och i tredje kapitlet

övriga övergångsbestämmelser som inte är samlade i IL:s kapitelordning. Här finns bl.a. övergångsbestämmelser som gäller förvärv från vissa upplösta aktiebolag, likvidationer och fusioner före år 1991 med mera.

I fjärde kapitlet finns övergångsbestämmelser som är samlade i IL:s kapitelordning. Det innehåller 107 paragrafer och av rubriker i kapitlet framgår det till vilka kapitel i IL som övergångsbestämmelserna hör.

Femte kapitlet fanns inte med i ILP från början utan tillkom efter förslag i prop. 1999/00:38. I detta kapitel finns bestämmelser om hur de upphävda lagarna, till exempel KL och SIL, ska tillämpas i vissa fall. Även om lagarna upphävdes i samband med att ILP trädde ikraft ska de tillämpas vid 2001 och tidigare års taxeringar och i vissa fall även vid 2002 års taxering. Det fanns därför ett behov att göra ändringar i dessa lagar även efter att de upphävdes den 1 januari 2000. Eftersom det inte är möjligt att göra ändringar i en upphävd lag har ändringarna i stället införts i ILP.

### **2.3.2 Ikraftträdandebestämmelser m.m.**

Av 1 kap. 1 § ILP framgår att IL och ILP trädde i kraft den 1 januari 2000 och att de ska tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Genom att tillämpa IL först vid 2002 års taxering kunde man i princip undvika att det då fanns skattskyldiga med beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandetidpunkten. I vissa fall kunde det dock inträffa att beskattningsåret hade påbörjats före den 1 januari 2000. Även om IL i mycket liten omfattning medfört materiella ändringar jämfört med de lagar som upphävts skulle det i dessa fall kunna uppkomma en otillåten retroaktivitet i beskattningen. För att undvika detta ska de upphävda lagarna tillämpas även efter 2001 års taxering om den skattskyldige har ett beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet till den del detta leder till lägre skatt, 1 kap. 3 § ILP. Det torde endast i undantagsfall vara aktuellt att tillämpa denna bestämmelse.

De lagar som upphävdes när ILP trädde ikraft den 1 januari 2000 finns uppräknade i 1 kap. 2 § ILP. Det rör sig om 35 lagar där KL och SIL är de mest omfattande lagarna. Även om lagarna upphävdes den 1 januari 2000 så ska de fortfarande tillämpas vid 2001 och tidigare års taxeringar. Som nämnts ovan kan det också i enstaka fall bli aktuellt att tillämpa de upphävda lagarna vid senare års taxeringar. I 5 kap. ILP finns

bestämmelser om hur de upphävda lagarna ska tillämpas i vissa fall.

I 1 kap. 4 § ILP finns en regel om att kontinuitet gäller mellan den upphävda lagstiftningen och IL. Av regeln framgår att om någon bestämmelse i de upphävda lagarna har tillämpats och den motsvaras av en bestämmelse i IL, ska bestämmelsen i IL anses ha tillämpats. Det innebär till exempel att värdeminskingsavdrag på en näringsfastighet som gjorts med stöd av bestämmelser i KL ska anses ha gjorts enligt bestämmelserna i IL. Vid en avyttring av fastigheten tillämpas därför reglerna om återföring av värdeminskingsavdrag i 26 kap. IL även beträffande värdeminskingsavdrag som gjorts enligt KL. På motsvarande sätt förs anskaffningsutgifter och anskaffningsvärden m.m. över från de upphävda lagarna till IL.

### **2.3.3 Övergångsbestämmelser**

IL har inneburit att inkomstskattelagstiftningen har genomgått en omfattande lagteknisk och språklig bearbetning. Däremot innehåller IL få materiella ändringar vilket har medfört att det inte funnits något behov av att införa övergångsbestämmelser på grund av att IL ska tillämpas i stället för den upphävda lagstiftningen. Det man däremot har varit tvungen att reglera är hur de övergångsbestämmelser som har tillkommit vid ändringar i den upphävda lagstiftningen ska överföras till IL. I det avseendet utgör ILP en brygga mellan den upphävda lagstiftningen och IL.

När KL och SIL med flera lagar upphävdes den 1 januari 2000 upphävdes också alla de övergångsbestämmelser som införts vid ändringar i de upphävda lagarna. Det rör sig om ett betydande antal övergångsbestämmelser. Som exempel kan nämnas att KL har ändrats mer än 600 gånger och SIL över 200 gånger, prop. 1999/00:2 del 1 s. 521. Till många av dessa ändringar finns övergångsbestämmelser. I 2–4 kap. ILP regleras vilka av de övergångsbestämmelser som har tillkommit vid ändringar i de upphävda lagarna som ska leva vidare.

Den metod som valts innebär att övergångsbestämmelser som ska ha fortsatt giltighet har flyttats över till ILP. Om en övergångsbestämmelse saknas i ILP är den upphävd från och med 2002 års taxering. Motivet till den valda metoden har varit att det förenklar för såväl de skattskyldiga som Skatteverket om det tydligt framgår vilka övergångsbestämmelser som fortfarande gäller.

I denna handledning behandlas övergångsbestämmelserna i ILP i förekommande fall i respektive avsnitt.

## **2.4 Övriga skatteförfattningar**

### **2.4.1 Inkomstskatteförfattningar**

De inkomstskatteförfattningar som inte har berörts av IL:s införande har en speciell karaktär eller en kortvarig giltighetstid. De finns uppräknade i prop. 1999/2000:2 del 1 s. 483. Tre slag av inkomstskatteförfattningar har inte integrerats i IL. Den första kategorin är lagar om särskilda inkomstskatteformer för utomlands boende, nämligen kupongskattelagen (1970:624), lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Den andra kategorin är författningar om skatter som på olika sätt kompletterar inkomstskattelagen, nämligen lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Den sista kategorin utgörs av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och lagen (1997:324) om begränsning av skatt.

### **2.4.2 Skatteförfattningar av annat slag**

I övrigt behandlas i denna handledning lagstiftningen rörande följande skatter och avgifter, nämligen fastighetsskatt och fastighetsavgift (avsnitt 98), särskild löneskatt på pensionskostnader (avsnitt 97) och egenavgifter (avsnitt 76).





## 3 EU-rätt

### 3.1 Inledning

Avsnittet om EU-rätt i denna handledning syftar till att ge en inblick i vissa delar av EU-rätten och Skatteverkets syn på hur EU-rätten påverkar tillämpningen av våra nationella regler inom området direkt skatt. För mer utförlig information om EU och dess institutioner, lagar och processer kan exempelvis hänvisas till Sveriges riksdags EU-upplysning, som finns på adress [www.eu-upplysningen.se](http://www.eu-upplysningen.se).

#### Historik

EU:s historia börjar efter andra världskriget när sex länder startade ett samarbete om kol- och stålproduktion. Det viktigaste motivet till samarbetet var att säkra freden i Europa. Idag har EU 27 medlemsländer och fem officiella kandidatländer. Medlemsländerna samarbetar på många sätt, till exempel genom en gränslös inre marknad med fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital, samarbete kring miljöfrågor och den gemensamma valutan, euron. År 2012 är euron officiell valuta för 17 av unionens 27 medlemsländer.

#### Lissabonfördraget

Den 1 december 2009 trädde det senaste fördraget – Lissabonfördraget – ikraft. Det innebär bl.a. att EG:s gamla pelarstruktur försvinner och därmed även begreppet EG.

#### EU-fördraget och EUF-fördraget

Genom Lissabonfördraget ändras också de tidigare gällande EU- och EG-fördragen. EG-fördraget byter namn till "Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt", förkortat EUF-fördraget eller FEUF. Samtliga bestämmelser i EUF-fördraget har till följd av Lissabonfördraget numrerats om. Nedan följer en uppställning som visar de nuvarande och tidigare artikelnumren för grundläggande bestämmelser i EUF-fördraget.

Ny numrering (FEUF)	Tidigare numrering (EG)
art. 4.3 EU-fördraget	art. 10
art. 18	art. 12
art. 21	art. 18
art. 45	art. 39
art. 49	art. 43

art. 52	art. 299
art. 54	art. 48
art. 56	art. 49
art. 57	art. 50
art. 63	art. 56
art. 64	art. 57
art. 65	art. 58
art. 267	art. 234

**EU-medlemsstater**

Sverige blev vid ingången av år 1995 medlem av EU. Av lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till EU följer att den unionsrätt som tillskapats före Sveriges anslutning är en del av den svenska rättsordningen. Detsamma gäller den framtida unionsrätt som utvecklas genom de beslutsbefogenheter Sverige överlätit till EU.

EU omfattar för närvarande följande stater:

1952	Belgien Frankrike Italien Luxemburg Nederländerna Västtyskland
1973	Danmark Irland Storbritannien
1981	Grekland
1986	Portugal Spanien
1990	Östra tyskland
1995	Finland Sverige Österrike
2004	Cypern Estland Lettland Litauen Malta Polen Slovenien Slovakien Tjeckien Ungern
2007	Bulgarien Rumänien

Ett förtydligande av vilka territorier som omfattas av EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet vid dess tillämpning på inkomstskatteregler, ges i Skatteverkets ställningstagande 2008-01-23, dnr 131 47100-08/111.

Förhandlingar om medlemskap pågår för närvarande med kandidatländerna Island och Turkiet. Kroatien blir EU:s 28:e medlemsland den 1 juli 2013. Förhandlingar om medlemskap kommer att inledas med Makedonien när landet uppfyller vissa EU-krav.

#### 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 t.o.m. år 1994. Efter Finlands, Sveriges och Österrikes medlemskap 1995 kvarstår endast tre stater av EFTA-staterna, nämligen

- Norge
- Island
- Liechtenstein

### 3.2 Institutionerna inom Europeiska unionen (EU)

EU:s sju institutioner är Europaparlamentet, Europeiska rådet, ministerrådet, EU-kommissionen, EU-domstolen, Europeiska centralbanken och revisionsrätten. Europaparlamentet, ministerrådet och kommissionen är de som främst deltar när EU beslutar om nya lagar och regler. Utöver de sju institutionerna finns även andra rådgivande och reglerande organ.

#### Europa-parlamentet

Ledamöterna i Europaparlamentet utses genom val i EU:s medlemsländer vart femte år. Europaparlamentet fattar bland annat beslut om lagförslag från EU-kommissionen, godkänner nya medlemsländer samt kontrollerar kommissionen och EU:s budget.

#### Europeiska rådet

Europeiska rådet består av en fast ordförande, EU-ländernas stats- och regeringschefer samt kommissionens ordförande. Europeiska rådet fastställer riktlinjer för det framtida EU-samarbetet men deltar inte i den löpande beslutsprocessen. Europeiska rådet ska ha möten, så kallade EU-toppmöten, minst fyra gånger om året. Den fasta ordföranden leder arbetet i Europeiska rådet.

<b>Ministerrådet</b>	Europeiska unionens råd, även kallat ministerrådet eller rådet, består av företrädare från medlemsländernas regeringar. Ministerrådet stiftar nya lagar inom EU och ingår internationella avtal för EU:s räkning. För frågor som rör EU:s utrikespolitik leds arbetet av EU:s utrikesminister. Inom många politikområden delar ministerrådet sin beslutsmakt med Europaparlamentet. Ordförandeskapet i ministerrådet roterar var sjätte månad. Danmark är ordförande första halvåret 2012 och Cypern andra halvåret 2012.
<b>EU-kommissionen</b>	EU-kommissionen är unionens mest centrala organ och kan karaktäriseras som unionens motor. Dess viktigaste uppgifter är att ta initiativ till, genomföra och övervaka den gemensamma lagstiftningen samt förvalta EU:s budget.
<b>EU-domstolen</b>	<p>EU:s domstol är belägen i Luxemburg. Den heter Europeiska unionens domstol och kallas EU-domstolen. EU-domstolen har två huvudsakliga uppgifter: att döma i tvister mellan medlemsländer och EU:s institutioner, samt att tolka EU-rätten. Domstolen består av en domare per medlemsland som biträds av åtta generaladvokater.</p> <p>För att EU-rätten ska tillämpas på samma sätt i alla medlemsländer har EU-domstolen sista ordet när det gäller att tolka EU-rätten och tala om hur den ska tillämpas. Om en nationell domstol, till exempel en svensk tingsrätt eller kammarrätt, är tveksam till hur EU-rätten ska tolkas kan den fråga EU-domstolen om råd. Det kallas för att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Nationella domstolar som utgör sista instans, vars domar alltså inte kan överklagas, är skyldiga att begära förhandsavgörande om det råder tveksamhet om hur EU-rätten ska tolkas.</p> <p>När EU-domstolen lämnar förhandsavgörande har den inte dömt i målet vid den nationella domstolen, utan endast talat om hur den aktuella rättsakten eller fördragsartikeln ska tolkas. Den nationella domstolen är skyldig att följa EU-domstolens tolkning.</p>
<b>Tribunalen och specialdomstolar</b>	Under EU-domstolen finns också tribunalen med uppgift att döma i mål som rör enskilda personer och företag samt en personaldomstol som dömer i mål som gäller anställda i EU.
<b>Europeiska centralbanken (ECB)</b>	Europeiska centralbanken (ECB) är den gemensamma centralbanken för de medlemsländer i EU som har infört euron som valuta. Den har sitt säte i Frankfurt am Main i Tyskland. ECB leds av cheferna för de nationella centralbankerna och sex

ledamöter som utses av Europeiska rådet. Bankens uppgift är att sköta penningpolitiken för de länder som infört euron, med främsta målsättning att hålla en låg inflation. Det är bara ECB som får tillåta utgivning av euron.

**Revisionsrätten** Revisionsrätten granskar räkenskaperna för EU:s samtliga inkomster och utgifter och består av en ledamot från varje medlemsland. Ledamöterna utses på förslag av medlemsländernas regeringar för en period av sex år. Ledamöterna måste vara helt oberoende och får inte inneha andra ämbeten. Revisionsrätten ligger i Luxemburg.

### 3.3 Rättskällor

Av fördragsbestämmelsernas och de europarättsliga rättsakternas status framgår att medlemsstaterna i betydande utsträckning har överfört kompetens till unionsnivå.

**Primärrätt** EU-rätten brukar delas in i primär- och sekundärrätt. De grundläggande fördragen med till dessa knutna protokoll och förklaringar samt anslutningsfördragen tillhör primärrätten. Fördragen är i första hand EU-fördraget (Maastrichfördraget) och EUF-fördraget (tidigare EG-fördraget) i dess nuvarande former efter de ändringar och tillägg som vidtagits vid skilda tillfällen. EU-fördraget reglerar EU:s övergripande och konstitutionella funktion. EUF-fördraget kompletterar EU-fördraget med mer detaljerade och funktionella bestämmelser och bildar en ram för samarbetet samt anger de huvudlinjer efter vilka det närmare materiella innehållet successivt ska växa fram. Det är ur denna primära rätt den sekundära rätten härleds.

**Sekundärrätt** Sekundärrätten består av vissa bindande rättsakter, som förordningar, direktiv och beslut. Därjämte förekommer rekommendationer och yttranden som inte är bindande i formell mening men som kan ge ledning vid tolkningen av andra unionsrättsliga åtgärder.

**Förordningar** Förordningar har allmän giltighet och är till alla delar bindande och direkt tillämpliga i varje medlemsstat. Detta betyder att en förordning inte får inkorporeras eller transformeras till nationell rätt. Förordningar av grundläggande betydelse finns på många områden, t.ex. förordningarna om europeiska ekonomiska intressegrupperingar och om europabolag.

**Direktiv** Direktiv riktar sig till medlemsstaterna och uppmanar dessa att förverkliga resultatet av direktivet inom ramen för sin nationella rättsordning. Direktiven behöver således överföras, eller

implementeras, till nationell rätt men medlemsstaterna får själva bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet inom viss tid. Direktiv används företrädesvis för att skapa harmonisering på olika områden, t.ex. för att underlätta gränsöverskridande näringsverksamhet, såsom moder-dotterbolagsdirektivet, fusionsdirektivet och ränte- och royaltydirektivet, eller för att möjliggöra beskattning av ränteinkomster hos dess faktiske mottagare såsom sparandedirektivet.

**Moder-dotterbolagsdirektivet**

Moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG) har tillkommit för att motverka kedjebeskattnings vid vinstutdelning från utländska dotterbolag. Direktivet innehåller bestämmelser både om undanröjande av kedjebeskattnings i den stat dit utdelningen utbetalas och om förbud för uttag av källskatt i utbetalarsstaten. Det avgörande för källskattefrihet är inte hur det utdelande företaget beskattats utan om ett företag uppfyller villkoren i artikel 2 i direktivet.

**Fusionsdirektivet**

Fusionsdirektivet (2009/133/EG) om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan, har till syfte att möjliggöra affärs- och investeringsmässigt motiverade omstruktureringar inom EU 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. Den svenska regleringen omfattar såväl inhemska som internationella omstruktureringar.

**Ränte- och royaltydirektivet**

Ränte- och royaltydirektivet (2003/49/EG) om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan moder-, dotter- och systerbolag i olika medlemsstater har som syfte att säkerställa att beskattning inte sker i flera led och detta uppnås genom att förbjuda uttag av källskatter i vissa situationer.

**Sparandedirektivet**

Sparandedirektivet (2003/48/EG) innebär ett automatiskt utbyte av information mellan medlemsstaterna om räntebetalningar som möjliggör beskattning av dessa räntebetalningar i den medlemsstat där den faktiska betalningsmottagaren har sitt skatterättsliga hemvist i enlighet med de nationella lagarna i den staten. Belgien, Luxemburg och Österrike har inte behövt lämna dessa uppgifter under en övergångsperiod. De har i

stället tagit ut källskatt på räntebetalningarna och levererat delar av källskatten till den stat där betalningsmottagarens har hemvist. Övergångsperioden är inte fastslagen i tid, utan gäller till dess att vissa stater med sträng sekretess garanterar informationsutbyte om räntebetalningar.

**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 unionsrätten räknas även internationella konventioner, rättspraxis och grundläggande rättsprinciper som utvecklats av EU-domstolen.

### **3.4 Tolkningsprinciper**

Inom unionsrätten förekommer olika allmänna rättsgrundsatser – eller tolkningsprinciper – som EU-domstolen har hämtat från fördragen, från medlemsstaternas rättssystem och ur Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna. EU-samarbetets omfattande och djupgående karaktär fordrar fasta rättsliga principer och verksamheten genomsyras därför av den s.k. legalitetsprincipen. Andra allmänna rättsgrundsatser som tillämpats av EU-domstolen är rättssäkerhetsprincipen, lika-behandlingsprincipen och proportionalitetsprincipen. Den sistnämnda principen har tillämpats vid prövning av grunder för rättfärdigande (C-446/03, Marks & Spencer).

Även om dessa principer tillämpas vid tolkning av EU-rätten, kan de inte leda till en tolkning av fördragen i strid med dess ordalydelse.

#### **3.4.1 Allmänna principer**

**Subsidiaritets-  
principen**

En princip som fått generell räckvidd genom EU-fördraget är subsidiaritets- eller närhetsprincipen, vilken innebär att beslut ska fattas så nära medborgarna som möjligt. På de områden där unionen inte är ensam behörig ska unionen enligt artikel 5.3 i EU-fördraget inte vidta sådana åtgärder som medlemsstaterna kan utföra själva, om inte målen för åtgärderna bättre kan uppnås på unionsnivå.

**Proportionalitets-  
principen**

Unionen ska enligt proportionalitetsprincipen i artikel 5.4 EU-fördraget inte vidta en åtgärd som är mer ingripande eller betungande än vad som erfordras för att uppnå målen i fördraget. Principen är en allmän rättssäkerhetsgrundsats och innebär att det alltid ska råda balans mellan mål och medel.

**Solidaritetsprincipen** Medlemskapet i EU förutsätter att staterna aktivt verkar för att främja unionens 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 4.3 i EU-fördraget. EU-domstolen har kommit att ge denna princip ett mycket långtgående innehåll för att öka genomslagskraften för unionsrätten.

**Territorialitetsprincipen** Skattskyldiga beskattas i källstaten för inkomster och medges avdrag för förluster hänförliga till den staten. Det är vanligt att en stat tillämpar en sådan territorialitetsprincip (jfr källstatsprincipen) för skattskyldiga med hemvist utomlands på inkomster som härrör från t.ex. näringsverksamhet som bedrivs i den staten. Det ska således finnas ett ekonomiskt samband så att rätten till avdrag för förluster förutsätter att motsvarande inkomster är skattepliktiga i en och samma stat (C-250/95 Futura och C-414/06 Lidl).

### 3.4.2 Missbrukssituationer

**Förfarandemissbruk** De allmänna EU-rättsliga principerna är som regel till för att värna om den enskildes rättigheter, men kan även återopas mot den enskilde när det handlar om missbruk av unionsrätten.

EU-domstolen har utvecklat en princip om ”förfarandemissbruk” som äger tillämpning på harmoniserade områden så som mervärdesskatt (C-255/02 Halifax och C-110/99 Emsland-Stärke). Inom mervärdesskattens område finns inga nationella skatteflyktsmotverkande regler och den EU-rättsliga principen om förfarandemissbruk har därför tillämpats direkt.

**”Fördragsmissbruk”** På den direkta skattens område, som ännu inte är harmoniserat, har hävdats att principen om förfarandemissbruk inte är tillämplig. Inom den direkta skattens område finns skatteflyktsmotverkande regler och ofta är det en tillämpning av dessa som ifrågasätts i förhållande till EU-rätten. Att implementering av regler om missbruk kan ske genom att nationella domstolar tillämpar allmänna nationella rättsprinciper framgår av EU-domstolens praxis. Det krävs dock att de enskilda som berörs klart och tydligt kan få kännedom om omfattningen av sina rättigheter och skyldigheter (C-321/05, Kofoed).

Av EU-domstolens rättspraxis (C-212/97, Centros) framgår att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som syftar till att förhindra att vissa av dess medborgare på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda de möjligheter som ges i fördraget och att med-



borgarna inte har rätt att åberopa bestämmelser i unionsrätten när det är fråga om missbruk eller bedrägeri. För att undvika sammanblandning med begreppet som använts inom mervärdesskattens område, kan sådana situationer benämnas ”fördragsmissbruk”. Vid bedömningen av ett sådant agerande måste de syften som eftersträvas genom unionsbestämmelsen i fråga beaktas.

### 3.5 EU-rättens förhållande till nationell rätt

#### 3.5.1 Allmänt

#### EU-rättens företräde

Unionsrätten utgör en särskild rättsordning som har utvecklats till ett i förhållande till den nationella rätten överordnat rättssystem. Genom att underteckna fördraget har medlemsstaterna avstått från en del av den nationella suveräniteten till förmån för EU. I dessa delar har EU-rätten därigenom företräde framför all nationell rätt, vilket även innefattar nationella konstitutionella regler (6/64 Costa mot ENEL och 11/70 Internationale Handelsgesellschaft). Europatanken skulle förfelas och integrationsprocessen i hög grad försvåras om medlemsstaterna t.ex. genom senare lagstiftningsåtgärder ensidigt skulle kunna sätta unionsrätten ur spel (106/77, Simmenthal).

Genom att medlemsstaterna har valt att begränsa sina suveräna rättigheter till förmån för unionen 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 unionsrätten ex officio ska beaktas av samtliga nationella offentligrättsliga organ, som t.ex. Skatteförvaltningen.

#### Officialprincipen

Denna officialprincip gäller utan uttryckligt yrkande från den skattskyldiges sida. Högsta förvaltningsdomstolen har undanröjt ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked då nämnden, i motiveringen till svaret på en fråga om tillämpligheten av 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen IL, förklarat att den inte tagit ställning till om bestämmelsen strider mot EU-rättens fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer och kapital. Högsta förvaltningsdomstolen har i sin dom särskilt uttalat att myndigheter och domstolar har en skyldighet att beakta unionsrätten och att den kommande taxeringen av de i ärendet aktuella inkomsterna måste ske med denna utgångspunkt (RÅ 2004 not. 135).

### **Direkt effekt**

EU-domstolen har givit vissa bestämmelser i direktiv s.k. direkt effekt. Detta innebär att bestämmelserna inte enbart är adresserade till medlemsstaterna som sådana utan också ger upphov till individuella rättigheter, vilka kan göras gällande av enskilda fysiska och juridiska personer inför nationell domstol (26/62, van Gend & Loos). När enskilda på detta sätt kan rikta krav mot medlemsstaterna effektiviserar kontrollen av att dessa fullgör sina skyldigheter, som t.ex. att implementera direktiv i tid. Det är för övrigt ett fördragsbrott att inte implementera ett direktiv i rätt tid och en sådan underlåtelse kan föranleda skadeståndsansvar för den försumliga medlemsstaten.

För att en bestämmelse i ett direktiv ska ha direkt effekt krävs 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. Regeln kan inte heller återopas till nackdel för en enskild.

Alla unionsrättsliga bestämmelser som innehåller bindande regler, dvs. i första hand primärrätten och förordningar, kan ha direkt effekt även om det är till nackdel för den enskilde. EUF-fördragets centrala regler om icke-diskriminering och reglerna om fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital är exempel på bestämmelser som har sådan direkt effekt.

### **Indirekt effekt – EU-konform tolkning**

EU-domstolen har vidare slagit fast att nationella domstolar och myndigheter, i enlighet med solidaritetsprincipen, är skyldiga att tolka nationell lagstiftning EU-konformt oberoende av om bestämmelser i unionsrätten har direkt effekt eller inte, s.k. indirekt effekt (14/83 von Colson, C-106/89 Marleasing och C-397/01 Pfeiffer). 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.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat sig angående EU-rättskonform lagtolkning (RÅ 2000 ref. 23). Rättsfallet berör andelsbyteslagen (49 kap. IL) som är en implementering av fusionsdirektivet (2009/133/EG). Det i målet aktuella andelsbytet berörde bolag från Sverige och Schweiz. Direktivet var således i och för sig inte tillämpligt. Högsta förvaltningsdomstolen anförde bl.a. att detta inte innebar att fusionsdirektivet saknar betydelse i målet. När en nationell lag-

stiftning reglerar såväl fall som omfattas av ett direktiv som liknande fall som inte omfattas, t.ex. på grund av att de inte berör företag från flera medlemsländer, måste en tolkning av lagstiftningen även i det senare fallet utgå från vad som följer av direktivet. Så långt som möjligt ska alltså lagen tolkas i överensstämmelse med direktivet.

Högsta förvaltningsdomstolens dom är i linje med EU-domstolens uttalanden om fusionsdirektivets betydelse vid nationella företagsombildningar (C-28/95, Leur-Bloem). Av målet Leur-Bloem framgår även att t.ex. svenska domstolar har möjlighet att begära förhandsavgörande från EU-domstolen i mål angående en omstrukturering mellan svenska företag, trots att sådan omstrukturering egentligen inte omfattas av direktivet.

### 3.5.2 Förhandsavgörande

EU-domstolen är den yttersta uttolkaren av EU-rätten och dess innebörd. Nationella domstolar kan i pågående processer vända sig till EU-domstolen och begära förhandsavgörande, enligt artikel 267 FEUF. EU-domstolen får härigenom möjlighet att på det nationella planet verka för enhetlig tolkning och tillämpning av EU-rätten.

#### Vem kan begära förhandsavgörande?

Samtliga nationella organ som kan sägas utöva statens judiciella, beslutande makt är oavsett om de har beteckningen domstol eller ej 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

EU-domstolen besvarar inte frågor som avser nationell lagstiftning och avgör inte den nationella tvisten men ger vägledning i hur EU-rätten i mer generella termer ska tolkas. Av EU-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**

EU-domstolen har funnit att Skatterättsnämnden inte är behörig att ansöka (C-134/97, Viktoria Film A/S). EU-domstolen ansåg i korthet bl.a. att även om det finns omständigheter som talar för att Skatterättsnämnden utövar dömande verksamhet (oberoende ställning enligt lag och behörighet att meddela avgöranden av bindande karaktär), leder andra omständigheter till slutsatsen att nämnden i huvudsak fullgör förvaltningsuppgifter. Skatterättsnämnden verkar som en myndighet som avger ett bindande förhandsbesked, som den skattskyldige har intresse av i den mån denne därmed kan planera sin verksamhet bättre, men har inte till uppgift att avgöra en tvist. Det är endast för det fall den skattskyldige, Skatteverket eller Allmänna ombudet hos Skatteverket överklagar ett förhandsbesked som den domstol vid vilken målet då anhängiggörs skulle kunna anses utöva dömande verksamhet i den mening som avses 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.

**Högsta  
förvaltnings-  
domstolen –  
förhandsbeskeds-  
ärenden**

EU-domstolen har funnit att Högsta förvaltningsdomstolen är behörig att begära förhandsavgöranden (C-200/98, X AB och Y AB). Enligt EU-domstolen syftar Högsta förvaltningsdomstolens prövning till att kontrollera lagenligheten av ett beslut om förhandsbesked som, när det vunnit laga kraft, är bindande för Skatteverket. Förhandsbeskedet ska följas vid taxeringen, om och i den mån den enskilde som begärt detta besked genomför den åtgärd som ansökan gäller och yrkar det. Högsta förvaltningsdomstolen ska under dessa omständigheter anses utöva rättsskipande verksamhet.

När det så gäller frågan om ett förhandsbeskedsärende innehåller enbart ett hypotetiskt problem och inte en verklig tvist ansåg EU-domstolen att även om den planerade transaktionen ännu inte hade genomförts vid hänskjutandet av målet till EU-domstolen, så är denna omständighet inte av sådant slag att tolkningsfrågan inte kan upptas till prövning. Målet vid den nationella domstolen gällde nämligen en verklig tvist. EU-domstolen hade således inte anmodats att ta ställning till ett hypotetiskt problem utan ansåg sig ha tillräcklig information om tvisten för att kunna tolka de unionsrättsliga bestämmelserna och på ett ändamålsenligt sätt besvara den ställda frågan.

### 3.5.3 Fördragsbrottstalan

Talan om fördragsbrott gör det möjligt för EU-domstolen att kontrollera om medlemsstaterna har uppfyllt de skyldigheter som åligger dem enligt unionsrätten. Innan talan väcks vid EU-domstolen ska kommissionen inleda ett förfarande, som består i att medlemsstaten ges tillfälle att bemöta de anmärkningar som riktas mot den. Om förfarandet inte medför att medlemsstaten upphör med fördragsbrottet eller att kommissionen avslutar ärendet, kan talan om att unionsrätten har åsidosatts väckas vid EU-domstolen. Talan om fördragsbrott kan väckas antingen av kommissionen, vilket är vanligast i praktiken, eller av en medlemsstat. Om EU-domstolen fastställer att fördragsbrott föreligger, är staten skyldig att omedelbart upphöra med detta. Om EU-domstolen, efter att kommissionen på nytt har väckt talan, finner att den berörda medlemsstaten har underlåtit att följa dess dom, kan den förelägga staten att betala ett engångsbelopp och/eller ett löpande vite.

#### Fördragsbrotts- talan mot Sverige

Sverige har varit föremål för fördragsbrottstalan bl.a. i fråga om de tidigare bestämmelserna om uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad och den svenska kupongskattelagstiftningens förenlighet med EU-rätten. Den svenska lagstiftningen har med anledning av detta ändrats.

## 3.6 Fri rörlighet och förbud mot diskriminering

I inledningen till EU-fördraget framgår att medlemsstaterna har åtagit sig att skapa en inre marknad och har föresatt sig att underlätta fri rörlighet. Värdegrunden icke-diskriminering anges på flera ställen i EU-fördraget, bl.a. i artikel 3.

I EUF-fördraget finns mer specifika bestämmelser om förbud mot diskriminering i artikel 18, samt om bestämmelser om rätt till fri rörlighet för personer, tjänster och kapital i artiklarna 45–66.

### 3.6.1 Diskrimineringsförbudet

#### Harmoniserat område

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. Man brukar säga att mervärdesskattens område är ”harmoniserat”. Medlemsstaterna har dock inte hittills varit lika benägna att medverka till att utveckla t.ex. gemensamma skattebaser och

skattesatser för den direkta beskattningen. Den direkta skattens område är således inte harmoniserat.

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 så som t.ex. diskrimineringsförbuden i EU- och EUF-fördragen. Förbuden har direkt effekt.

**Allmänna  
diskriminerings-  
förbudet**

Enligt artikel 18 FEUF ska all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden inom fördragets tillämpningsområde. Det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 18 FEUF kompletteras med specifika förbud inom respektive ämnesområde längre fram i fördraget. Bestämmelser om diskriminering i de särskilda artiklarna om fri rörlighet går före det allmänna diskrimineringsförbudet i Artikel 18 FEUF.

**Öppen/dold  
diskriminering**

Som framgår av artikel 18 FEUF riktar sig diskrimineringsförbudet mot diskriminering på grund av nationalitet, s.k. öppen (direkt) diskriminering. EU-domstolen har klargjort att förbudet även innefattar andra särskiljande kriterier vid beskattningen som leder till samma resultat som diskriminering baserad på nationalitet. För beskattningsändamål används ofta bosättningen som grund för att behandla bosatta och icke-bosatta olika. Detta kan enligt domstolen vara en sådan dold (indirekt) diskriminering som omfattas av förbuden. Även om reglerna om bosättning styrs oberoende av den skattskyldiges nationalitet finns det en risk att regler som är mindre förmånliga för begränsat än för obegränsat skattskyldiga typiskt sett är till en nackdel för förstnämnda kategori skattskyldiga eftersom de ofta är medborgare i en annan medlemsstat.

**Hinder i  
verksamhetsstaten  
eller i hemstaten**

Det vanliga vid diskrimineringsituationer är att en medlemsstat hindrar utländska medborgare eller bolag att utnyttja någon av friheterna (rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital) i den egna staten. EU-domstolen har emellertid inte heller accepterat att en medlemsstat hindrar egna medborgare eller bolag att utnyttja någon frihet i andra medlemsstater.

**Jämförbar  
situation**

Diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. EU-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. T.ex. är den inkomst som en icke-bosatt förvärvat i det landet ofta bara en del av den

personens totala inkomst som denna redovisar i bosättningslandet. Det är därför lättare att beakta den skattskyldiges personliga avdrag vid beskattningen i bosättningslandet. Om det däremot inte föreligger någon objektiv skillnad som motiverar en skillnad i behandlingen mellan de båda kategorierna skattskyldiga kan det föreligga diskriminering om en skattemässig fördel förvägras den som inte är bosatt i staten i fråga.

EU-domstolen har även uttalat att EU-rätten inte kräver full identitet mellan olika subjekt för att de ska anses vara jämförbara (C-303/07, Aberdeen). I målet ansågs ett finskt Oy vara jämförbart med en skattebefriad luxemburgsk investeringsfond, en s.k. SICAV. EU-domstolen kom fram till att trots att det var förenligt med direktiv att ta ut källskatt så var det inte förenligt med etableringsfriheten.

### **Grunder för rättfärdigande**

I de fall det kan konstateras att diskriminering föreligger kan en sådan eventuellt rättfärdigas. Vid bedömning av vilka rättfärdigandegrunder som är relevanta måste först och främst konstateras vilken typ av diskriminering det är fråga om. Öppen diskriminering kan endast rättfärdigas om den nationella regeln grundas på, de i EUF-fördraget särskilt angivna faktorerna, hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Det har aldrig hänt att EU-domstolen godtagit en skatteregel på dessa grunder. Dessa faktorer omfattar normalt inte ekonomiska förhållanden. Friheten för kapitalrörelser har ytterligare rättfärdigandegrunder angivna i fördraget, se artikel 65.

Dold diskriminering kan rättfärdigas i större utsträckning än öppen diskriminering. Några av de grunder som har åberopats av medlemsstaterna för att rättfärdiga att den aktuella regeln behövs i den interna lagstiftningen är skattesystemets inre sammanhang (C-204/90, Bachmann, effektiv skattekontroll (C-250/95, Futura, administrativa skäl (C-18/95, Terhoeve, andra skattefördelar som uppväger en negativ behandling (C-35/98, ”Verkooijen och skyddet för statens skatteintäkter” (C-264/96, ICI.

EU-domstolen har som grund för rättfärdigande godtagit skattesystemets inre sammanhang (C-204/90, Bachmann). EU-domstolen har i princip godtagit brittiska respektive finska regler om begränsningar att företa förlustutjämnning och inkomstöverföring inom internationellt verksamma koncerner så länge dessa ger ett proportionerligt resultat (C-446/03 ”Marks & Spencer” och C-231/05 ”Oy AA” EU-domstolen har godtagit tyska regler som begränsar bolags rätt till avdrag för

underskott i utländsk filial när överskott från filialen inte beskattas i Tyskland med motiveringen att reglerna upprätthåller symmetrin mellan rätten att beskatta vinsterna och avdragsrätten för förlusterna (C-414/06, Lidl). Även i två mål avgjorda under 2008 har EU-domstolen godtagit skattesystemets inre sammanhang som en rättfärdigandegrund (C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz och C-418/07 Papillon).

I andra mål har domstolen tillbakavisat medlemsstaternas argument om att upprätthålla en effektiv skattekontroll och uppmanat medlemsstaterna att använda EU:s handräckningsdirektiv (77/799/EEG) för att kontrollera förhållanden i utlandet som är av betydelse för de egna beskattningsåtgärderna.

Direktivet 77/799/EEG har begränsningar eftersom frågan om vilken information som är tillgänglig för medlemsstaterna och vilken information de har rätt att lämna ut med tillämpning av direktivet styrs av medlemsstaternas nationella rätt. Trots de svårigheter som är förenade med att direktivet inte medger någon verklig kontroll av om inbetalningar faktiskt gjorts till utländska pensionsordningar har EU-domstolen ansett att detta argument inte kunde rättfärdiga det konstaterade fördragsbrottet, eftersom informationen kunde säkerställas på ett mindre ingripande sätt, t.ex. genom att uppgifter inhämtades från den skattskyldige själv (C-150/04, Europeiska kommissionen mot Konungariket Danmark).

I förhållande till tredjeland har däremot argumentet om effektiv skattekontroll större tyngd. I det svensk-schweiziska skatteavtalet garanteras inte ett informationsutbyte som kan jämföras med det som återfinns i artikel 26 i OECD:s modellavtal. EU-domstolen har uttalat att den rättspraxis som avser restriktioner för utövandet av de fria rörelserna inom unionen, inte i sin helhet kan tillämpas på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang än det som gäller inom unionen (C-101/05, Skatteverket mot A). EU-domstolen har ansett det rimligt att Sverige ska kunna kontrollera att de i lagen angivna förutsättningar för skattefrihet är uppfyllda, vilket inte är möjligt om avtal om informationsutbyte saknas.

### **3.6.2 Friheterna**

Enligt EUF-fördragets artikel 26 ska unionen besluta om åtgärder i syfte att upprätta den inre marknaden eller säkerställa dess funktion. Den inre marknaden ska omfatta ett



område utan inre gränser där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital ska råda. Den fria rörligheten för personer delas upp i fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfriheten. På den direkta skattens område brukar man därför tala om fyra friheter:

- fri rörlighet för arbetstagare i artikel 45 FEUF,
- etableringsfrihet i artikel 49 FEUF,
- frihet att tillhandahålla tjänster i artikel 56 FEUF och
- fri rörlighet för kapital i artikel 63 FEUF.

### **Fri rörlighet för arbetstagare**

Fri rörlighet för arbetstagare uttrycks i EUF-fördragets artikel 45 på följande sätt.

1. Fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen.
2. Denna fria rörlighet ska innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.
3. Den ska, 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 ska fastställas av kommissionen i förordningar.
4. Bestämmelserna i denna artikel ska inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.

Nedan följer några exempel på hinder som har ansetts oförenliga med den fria rörligheten för arbetstagare.

- En begränsat skattskyldig person får inte sina personliga förhållanden beaktade vare sig i den stat han arbetar eller i hemviststaten (C-279/93, Schumacher).
- En begränsat skattskyldig person medges inte rätt till avdrag för intäkternas förvärvande till skillnad mot en obegränsat skattskyldig person (C-234/01, Gerritse).

- En begränsat skattskyldig person är bosatt i en medlemsstat och uppbär en liten del av sina inkomster i en annan medlemsstat och medges inte grundavdrag (C-169/03, Wallentin).

### **Etableringsfrihet**

Etableringsfriheten uttrycks i EUF-fördragets artikel 49 på följande sätt:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Etableringsfriheten omfattar såväl rätten till primäretablering (t.ex. nyetablering), som rätten till sekundäretablering (t.ex. dotterbolag eller filial). Den fria rörligheten innebär att bolag inte får bli negativt särbehandlade på grund av exempelvis förändrad plats för bolagets verkliga ledning och därmed byte av skatterättslig hemvist (jfr Maltamålet, RÅ 2008 ref. 30). Nedan följer några exempel på andra hinder som har ansetts oförenliga med etableringsfriheten.

- Ett utländskt bolag med filial har blivit hårdare beskattat i verksamhetsstaten än inhemska bolag (C-311/97, ”Royal Bank of Scotland”).
- Ett dotterbolag blir negativt särbehandlat i verksamhetsstaten på grund av att moderbolaget inte är inhemskt (C-324/00, Lankhorst-Hohorst).
- Ett inhemskt moderbolag får ofördelaktigare beskattningssituation på grund av att dotterföretag befinner sig i annat medlemsland (C-446/03, Marks & Spencer). EU-domstolen har här ansett att de brittiska förlustavdragsreglerna, som endast medgav moderbolag avdrag för inhemska dotterbolags förluster men inte utländska, stred mot etableringsfriheten. I målet har EU-domstolen konstaterat att ett hinder förelåg, att detta hinder i och för sig kunde rättfärdigas, men att de brittiska reglerna stred mot proportionalitetsprincipen, dvs. var för långtgående.

**Frihet att  
tillhandahålla  
tjänster**

Definition av de bolag som omfattas av etableringsfriheten återfinns i artikel 54 FEUF.

Friheten att tillhandshålla tjänster uttrycks i EUF-fördragets artikel 56 på följande sätt:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten.

Europaparlamentet och rådet får i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet besluta att bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas även på medborgare i tredje land som tillhandahåller tjänster och som har etablerat sig inom unionen.

Definition av sådana tjänster som omfattas av friheten återfinns i artikel 57 FEUF. Nedan följer exempel på hinder som har ansetts oförenliga med friheten att tillhandahålla tjänster.

- En tjänstesäljare missgynnas för att denne är bosatt eller etablerad i annat medlemsland (C-234/01, Gerritse).
- En köpare av tjänster vänder sig till en säljare av tjänster i annat medlemsland och missgynnas (C-118/96, Safir).

**Fri rörlighet  
för kapital**

Den fria rörligheten för kapital uttrycks i EUF-fördragets artikel 63 på följande sätt:

1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

2. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

Innehållet i artikeln medger en vid tolkning av såväl vilka transaktioner som kan omfattas av den fria rörligheten för kapital (alla kapitalrörelser och betalningar), som vilka personer som kan åberopa den (inte bara unionsmedborgare). Hur den fria rörligheten för kapital förhåller sig till etableringsfriheten och hur den tillämpas vid gränsöverskridande situationer utanför EU diskuteras i följande avsnitt. Nedan följer ett par exempel på hinder som har ansetts oförenliga med den fria rörligheten för kapital.

- En utdelning från ett inhemskt bolag beskattas mer förmånligt än en utdelning från annat medlemsland (C-35/98 Verkooijen och C-319/02 Manninen).

- En överlåtelse av andelar till ett utländskt bolag som överlåtaren äger andelar i beskattas hårdare än om överlåtelsen hade skett till ett motsvarande inhemskt bolag (C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket).

### 3.6.3 Friheternas inbördes förhållande

Den fria rörligheten för kapital är som synes uttryckligen tillämplig även mot tredjeland, dvs. på kapitalrörelser mellan medlemsstater och en stat utanför EU. De övriga friheterna är endast tillämpliga inom unionen.

När en nationell regel i en medlemsstat utgör ett hinder för en person att inom unionen utnyttja någon av fördragsfriheterna är det normalt inte särskilt betydelsefullt vilken av friheterna man prövar den nationella hindrande regeln mot. Däremot kan en klassificering av hindrande situationer få betydelse vid gränsöverskridande situationer som involverar tredjeland. Om hindret exempelvis klassificeras som en restriktion till följd av etableringsfriheten behöver medlemsstaten inte vidta några åtgärder för att undanröja hindret, eftersom etableringsfriheten bara tillämpas inom EU.

#### Förhållandet etableringsfriheten/fria rörligheten för kapital

Förhållandet mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital i gränsöverskridande situationer som involverar tredjeland har utvecklats genom EU-domstolens praxis och har även bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen under 2008.

I ett mål från 2000 (C-251/98, Baars), som gällde holländsk förmögenhetsskatt på utländska aktier, uttalade EU-domstolen att det framgår av fördraget att etableringsfriheten innefattar rätt för en medborgare i en medlemsstat att bilda och driva företag, särskilt bolag, i en annan medlemsstat. En medborgare i en medlemsstat som innehar kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet, utnyttjar således sin etableringsrätt.

Av två senare mål framgår att tillämpningsområdet för fördragsbestämmelserna om etableringsfriheten omfattar nationella bestämmelser som är tillämpliga på den andel som en medborgare i den berörda medlemsstaten innehar i ett bolag i en annan medlemsstat, när andelen ger denne ett betydande inflytande över bolagets beslut och en möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet (C-196/04 Cadbury Schweppes och C-524/04 Thin Cap Group).

I ett mål från 2007 (C-492/04, Lasertec), som gällde omklassificering av ränta från tyskt bolag till schweizisk aktieägare som förtäckt utdelning, har EU-domstolen uttalat att det av fast rättspraxis följer att fastställandet av den eller de fria rörligheter som en nationell lagstiftning omfattas av förutsätter att ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen beaktas. Nationella bestämmelser vilka rör innehavet av en andel som ger innehavaren möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och att bestämma över dess verksamhet omfattas i materiellt hänseende av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. I fallet avsågs i nationell lagstiftning en ägarandel av >25 %, vilket av EU-domstolen har ansetts utgöra en betydande andel. EU-domstolen har vidare ansett att likställandet av ett innehav av en sådan andel med innehavet av en mindre andel som likväl ger innehavaren ett dominerande inflytande i det berörda bolaget visar att den tyska lagstiftarens vilja med den nationella bestämmelse som är i fråga är att den, utan att vara fixerad till något exakt tal, ska kunna tillämpas på andelsinnehav som ger möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över det berörda bolagets beslut och att bestämma över dess verksamhet i den mening som avses i rättspraxis. EU-domstolen har därefter konstaterat att två tredjedelar av kapitalet utan tvekan ger ett bestämmande inflytande. Domstolen har kommit fram till att det rör sig om en etablering och att regeln ska prövas uteslutande mot etableringsfriheten. Inskränkningen av den fria rörligheten för kapital är bara en följd av hindret mot etableringsfriheten och motiverar inte att regeln ska prövas mot fria rörligheten för kapital.

**Etableringsfriheten kan ej åberopas mot tredjeland**

Högsta förvaltningsdomstolen har, i mål som gällde tillämpligheten av svenska CFC-regler, uttalat att etableringsfriheten inte kan göras gällande i förhållande till tredjeland (RÅ 2008 ref. 24). Det har varit en omdiskuterad fråga om den fria rörligheten för kapital kan åberopas när en verksamhet i tredjeland i EU-rättslig mening utgör en etablering. Högsta förvaltningsdomstolen anser att rättsläget har klarnat efter ett antal rättsfall från EU-domstolen, bl.a. Lasertecmålet (se ovan) och att det av denna rättspraxis framgår att ändamålet med den nationella lagstiftningen ska beaktas. Är lagstiftningen inriktad på fall där det föreligger ett bestämmande inflytande kan den fria rörligheten för kapital inte göras gällande. Frågan behöver inte vara om ett majoritetsägande. Av betydelse är storleken av ägandet i det individuella fallet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att CFC-reglerna tillämpas om ägarandelen överstiger 25 %, samt att man i förevarande fall äger

**Förhållandet  
mellan fria  
rörligheterna för  
person och kapital**

100 % och drar slutsatsen att bolaget inte kan åberopa den fria rörligheten för kapital.

Förhållandet mellan den fria rörligheten för personer och den fria rörligheten för kapital har också kommenterats av EU-domstolen.

I ett mål som gällde fördragsbrottstalan mot Danmark, har EU-domstolen funnit att ett generellt förbud mot skattefördelar vid inbetalningar till pensionsinstitut i andra medlemsstater inte har kunnat motiveras av behovet att upprätthålla ett inre sammanhang i skattesystemet (C-150/04, Kommissionen mot Danmark). EU-domstolen har funnit att den danska ordningen stred mot fri rörlighet för personer och har inte ansett det nödvändigt att även pröva om den har stridit mot artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital.

### **3.7 EU-rättslig metod**

Det blir allt vanligare att skattskyldiga åberopar EU-rätten i processer och i taxeringen. Nedan följer en kortfattad genomgång av den metod som används för att bestämma om en svensk regel står i strid med någon bestämmelse i EU- eller EUF-fördraget.

#### **3.7.1 Har en fördragsfrihet utnyttjats?**

Det som först ska tas ställning till är om den transaktion eller händelse som har föranlett tillämpning av en intern skatteregel omfattas av någon fördragsfrihet.

Om en person t.ex. äger andelar i ett bolag i ett annat medlemsland så har denne utnyttjat en fördragsfrihet. Antingen har etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital utnyttjats. En beskattning av utdelning från det utländska bolaget omfattas därför av EU-rätten – såväl i Sverige som i den andra medlemsstaten.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en i Sverige bosatt och hemmahörande person, som har tagit upp ett lån i utländsk valuta (DEM) i en svensk bank, har utnyttjat en fördragsfrihet (RÅ 2009 ref. 33).

EU-domstolen har ansett sig behörig att tolka nationell lagstiftning som tillämpats på rent interna förhållanden om den nationella lagstiftningen är anpassad till den lösning som valts i unionsrätten, t.ex. till ett direktiv (C-28/95, Leur-Bloem) trots att någon fördragsfrihet inte har utnyttjats.

### 3.7.2 Har negativ särbehandling skett?

Om det kan konstateras att en fördragsfrihet har utnyttjats blir nästa steg att ta ställning till om en tillämpning av den nationella regeln har inneburit att den skattskyldige har blivit föremål för en negativ särbehandling. Objektivt jämförbara situationer som behandlas olika och icke jämförbara situationer som behandlas lika riskerar att innebära negativ särbehandling.

För att kunna ta ställning till om så har skett, krävs att en objektivt jämförbar situation fastställs, så att beskattningsresultatet vid den gränsöverskridande transaktionen kan jämföras med beskattningsresultatet vid en motsvarande rent intern transaktion. Situationernas jämförbarhet kan endast bedömas inom ramen för ett och samma skattesystem. Hur en inkomst behandlas i ett annat lands skattesystem är således irrelevant för bedömningen av om en jämförbar situation föreligger (C-240/10, Schulz-Delzers och Schulz). Etableringsfriheten medför således inte någon skyldighet för en medlemsstat att utforma sina skattebestämmelser med hänsyn till en annan medlemsstats skattebestämmelser (C-371/10 National Grid Indus BV och C-293/06 Deutsche Shell).

#### *Exempel*

En i Sverige bosatt och hemmahörande person som äger andelar i ett bolag i annan medlemsstat blir beskattad med 100 i en gränsöverskridande situation, men blir beskattad med endast 50 i en jämförbar rent intern situation, dvs. där andelarna är svenska. I en sådan situation har en negativ särbehandling skett.

### 3.7.3 Föreligger ett hinder?

Om en negativ särbehandling har skett, ska man ta ställning till om den negativa särbehandlingen utgör ett hinder. All särbehandling som kan avskräcka skattskyldiga att företa den gränsöverskridande transaktionen på grund av att den ger ett mindre förmånligt resultat än en jämförbar intern transaktion, anses i princip utgöra ett hinder för den fria rörligheten.

Ett hinder anses emellertid inte föreligga om ett skatteavtal helt neutraliserar den annars ogynnsamma internrättsliga regeln så att denna inte får genomslag (C-170/05, Denkavit). Då varje rättsregel ska prövas för sig hjälper det inte att andra rättsregler verkar i kompenserande riktning för den skattskyldige som har drabbats av ett hinder (C-330/91, Commerzbank).

Ett hinder kan föreligga även i de situationer där det saknas en jämförbar situation. Om en regel bara är relevant i en gränsöverskridande situation kan den utgöra ett hinder för den fria rörligheten trots att någon jämförelse inte kan göras (RÅ 2009 ref. 33 och C-293/06 Shell).

#### **3.7.4 Kan hindret rättfärdigas?**

En diskriminerande, eller hindrande, nationell regel kan i vissa fall rättfärdigas. Nästa steg i den EU-rättsliga prövningen är att ta ställning till om – och i så fall på vilken grund – den nationella regeln kan rättfärdigas.

I avsnitt 3.6.1 ovan finns mer information om hur denna prövning görs och vilka grunder som kan åberopas.

#### **3.7.5 Är det fråga om en missbrukssituation?**

Det skyddsintresse som värnas av EU-rätten omfattar inte vissa transaktioner som kan karaktäriseras som kringgående av skattelag eller missbruk av rättigheter. Länder försöker regelmässigt genom lagstiftning att motverka kringgående eller missbruk av skattelag. Skatteverket kan i vissa fall, beroende på vilken transaktion som är ifråga, tillämpa någon skatteflyktsmotverkande bestämmelse (t.ex. CFC-reglerna i 39a kap. IL, ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a–e §§ IL eller jämkningsreglerna i 18 kap. 11 § IL). Vidare kan Skatteverket göra en framställning om att tillämpa skatteflyktslagen till förvaltningsrätten. En tillämpning av en skatteflyktsmotverkande regel strider inte mot EU-rätten om den skattskyldige kan anses ha missbrukat sin rätt att åberopa en fördragsfrihet.

Därför ska ställning tas till vilken den objektivt jämförbara situationen är och om någon negativ särbehandling över huvud taget har ägt rum i det aktuella fallet. Så är inte fallet om den skatteflyktsmotverkande regeln är avsedd att upprätthålla samma beskattning som hade skett om samtliga parter varit svenska.

För att en skatteflyktsmotverkande regel som ansetts utgöra ett hinder ska anses rättfärdigad, krävs att regeln är proportionell. EU-domstolen har i ett antal avgöranden ansett att en skatteflyktsmotverkande nationell regel är mer ingripande eller betungande än vad som erfordras för att uppnå syftet med regeln (C-196/04 Cadbury Schweppes och C-446/03 Marks & Spencer).



## 4 Skatteavtal

### 4.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas skatteavtalens syfte och tillkomst (4.2), skatteavtalens införlivande med svensk rätt m.m. (4.3), tolkning av skatteavtal (4.4), OECD och dess modellavtal (4.5) samt det nordiska skatteavtalet (4.6). Frågor som specifikt gäller det nordiska skatteavtalet behandlas i avsnitt 4.6 medan frågor som gäller skatteavtal i allmänhet behandlas i avsnitt 4.1–4.5.

#### Definition

Med skatteavtal avses ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och i förekommande fall på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget (2 kap. 35 § IL). Det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst är inte ett skatteavtal i IL:s mening. Bestämmelser i IL som innehåller termen skatteavtal är därför inte tillämpliga på detta avtal såvida inte annat anges eller framgår av sammanhanget (prop. 2004/05:12, s. 61).

Sverige har för närvarande skatteavtal med ca 90 stater. En förteckning över gällande avtal finns i aktuell utgåva av Skatte- och taxeringsförfattningarna.

### 4.2 Skatteavtalens syfte och tillkomst

#### Skatteavtalens syfte

Skatteavtalen har främst till syfte att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Ett annat viktigt syfte är att uppmuntra investeringar mellan de avtalslutande staterna. Detta sker oftast genom att staterna i avtalen föreskriver låga källskatter på utdelning, ränta och royalty samt undantar vissa inkomster från beskattning. För att uppmuntra till investeringar i utvecklingsländer erbjuder skatteavtalen med sådana stater regelmässigt skatteförmåner genom så kallad matching credit eller matching exempt. Genom skatteavtal kan även uppnås en fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster som upp-

	levs som rättvis av berörda stater. Avtalen innehåller framför allt regler om just fördelningen av beskattningsrätten.
<b>Initiativ till skatteavtal</b>	För Sveriges del kommer initiativ till förhandlingar om nya skatteavtal oftast från företag som är verksamma i landet i fråga eller från industrins intresseorganisationer. Omförhandlingar av redan existerande avtal kan däremot ha föranletts av ny lagstiftning i Sverige eller det andra landet.
<b>Inledande kontakter</b>	De första kontakterna med det andra landet tas vanligtvis av utrikesdepartementet. Ofta översänds ett första avtalsutkast redan vid denna tidpunkt. Utkastet har upprättats inom finansdepartementet och brukar ligga till grund för de inledande diskussionerna.
<b>Parafering</b>	När parterna enats om ett avtalsutkast paraferas detta av förhandlingsdelegationernas respektive ordförande. Paraferingen går till så att ordförandena sätter sitt signum på varje sida av avtalsutkastet och därigenom läser 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 sedan. Om det behövs sker skriftväxling med den andra avtalsslutande staten för justering av utkastet.
<b>Undertecknande</b>	När båda parter enats om att avtalet är färdigt att underteckna beslutar för svensk del regeringen om undertecknande. I de flesta fall blir avtalet offentligt efter undertecknandet. I de fall den andra staten anser att avtalet kan offentliggöras före undertecknandet sker så även på svensk sida.

### **4.3 Skatteavtalens införlivande med svensk rätt m.m.**

Det finns inga särskilda bestämmelser om hur internationella avtal ska införlivas med svensk rätt. I praktiken sker det på följande sätt.

<b>Proposition Lag om skatteavtal</b>	Efter det att skatteavtalet undertecknats lägger regeringen fram en proposition om avtalet till riksdagen, som har att antingen anta förslaget till avtal i dess helhet eller förkasta det. När riksdagen har godkänt avtalet beslutar regeringen att utfärda en lag om avtalet samt att antingen ratifikation ska ske eller meddelande ska lämnas till den andra staten om att erforderliga åtgärder vidtagits för att sätta avtalet i kraft. När lagen trätt i
---	--

kraft blir avtalstexten direkt tillämplig som svensk lag. Detta framgår av 1 § i lagen om avtalet i fråga. När lagen om avtalet antas är det normalt inte känt när avtalet kommer att träda i kraft. Därför föreskrivs i ikraftträdandebestämmelserna att lagen ska träda i kraft den dag regeringen bestämmer.

**Ratificering eller meddelande**

Så snart de avtalsslutande staterna har ratificerat (godkänt) avtalet sker utväxling av ratifikationshandlingar eller meddelanden om godkännande genom utrikesdepartementets försorg. Avtalet träder i kraft antingen direkt därefter eller efter viss i avtalet angiven tidsfrist.

**Förordning om ikraftträdande**

När ratifikationshandlingar har utväxlats eller meddelanden om godkännande har lämnats utfärdar regeringen en förordning som anger när avtalet ska börja tillämpas. Normalt tillämpas skatteavtal från och med ett visst inkomstår, vilket för Sveriges del innebär från och med den 1 januari ett visst år. Vissa anglosachsiska länder har emellertid ett beskattningsår som startar i april. Ett avtal med en sådan stat tillämpas alltså från olika tidpunkter i de båda avtalsslutande staterna.

**Kan endast begränsa skattskyldigheten**

Ett skatteavtals bestämmelser ska bara tillämpas i den mån de begränsar den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga. Detta anges vanligtvis i 2 § i lagen om avtalet. Skatteavtal ger således aldrig Sverige en beskattningsrätt som inte redan föreligger enligt intern svensk rätt, till exempel IL, KupL, SINK eller A-SINK. Har Sverige genom skatteavtal erhållit en rätt att beskatta en viss inkomst som inte ska beskattas enligt intern svensk rätt får en sådan rätt alltså inte utnyttjas. I vissa andra stater kan dock skatteavtal utvidga beskattningsrätten.

**Yrkande krävs inte**

Att skatteavtal som införlivats med svensk rätt på ovan angivet sätt gäller som svensk lag innebär att de ska tillämpas ex officio av Skatteverket. Det krävs alltså inte något yrkande från den skattskyldige för att en inkomst ska undantas från beskattning med stöd av ett skatteavtal. Om omständigheterna i ärendet exempelvis tyder på att den skattskyldige är bosatt utomlands och att ett skatteavtal med landet i fråga kan vara tillämpligt, har Skatteverket en utredningsskyldighet och måste försöka klarlägga om förutsättningarna för tillämpning av avtalet är uppfyllda. Detta innebär oftast att ett hemvistintyg från det andra landets skattemyndighet ska begäras in men även annan utredning kan behövas. Vad som nu sagts gäller naturligtvis bara om avtalet, om det är tillämpligt, begränsar Sveriges beskattningsrätt i det aktuella fallet. Se stödsvar

Tillämpning av skatteavtal, 2010-11-17, dokument-ID MMJR-2010-11-17-1127.

**Reciprocitet  
krävs inte**

Ett skatteavtal tillämpas så länge lagen om avtalet är i kraft oavsett om den andra avtalsslutande staten eller dess successor fortfarande tillämpar avtalet. I RÅ83 1:87 fann Högsta förvaltningsdomstolen att 1928 års skatteavtal mellan Sverige och Tyska Riket ännu (inkomståret 1974) var tillämpligt i förhållande till dåvarande Tyska Demokratiska Republiken (Östtyskland), eftersom kungörelsen (1928:485) om tillämpningen av detta avtal inte hade upphävts i förhållande till Östtyskland. Att Östtyskland förklarat att man inte hade för avsikt att tillämpa avtalet saknade betydelse. På motsvarande sätt tillämpas skatteavtalet med Jugoslavien (SFS 1982:70) fortsatt för Slovenien, Kroatien, Serbien och Montenegro. Mellan Sverige och Makedonien har ett skatteavtal ingåtts (SFS 1998:258). Skatteavtalet med Sovjetunionen tillämpas dock inte längre för någon del av den forna unionen (SFS 1995:1340).

**Avtal kontra  
senare lagstiftning**

Skatteavtal som har införlivats med svensk rätt genom lag har företräde framför intern svensk lagstiftning som har tillkommit före skatteavtalet och, utom i sällsynta undantagsfall, även framför intern svensk lagstiftning som har tillkommit efter skatteavtalet. Detta har klarlagts genom tre domar av Högsta förvaltningsdomstolen den 14 december 2010, mål nr 2662-09, 216-10 och 283-10. De fullständiga domskälen finns endast i sistnämnda mål (RÅ 2010 ref.112). Målen gällde om beskattning i Sverige av kapitalvinst på utländsk delägarrätt med stöd av 3 kap. 19 § IL i dess lydelse från och med den 1 januari 2008, förhindras av de tidigare ingångna skatteavtalen med Thailand, Schweiz och Grekland. Enligt avtalen skulle kapitalvinsterna i de aktuella fallen vara befriade från beskattning i Sverige.

Domstolen anförde att det sedan lång tid är en väletablerad princip att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen. Om avtalet föreskriver att en viss inkomst inte får beskattas i Sverige har detta ansetts förhindra en beskattning som följer av en rent intern skattebestämmelse, även när denna tillkommit efter införlivandet av skatteavtalet. Enligt domstolen ska således skatteavtal i allmänhet tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning. Endast om lagstiftaren gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i

Sverige, eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av ett skatteavtal, ska den nya regeln ges företräde. Så var enligt domstolen inte fallet beträffande 3 kap. 19 § IL varför skatteavtalen skulle tillämpas och förhindrade beskattning i Sverige.

2010 års domar ska ses mot bakgrund av RÅ 2008 ref. 24, där Högsta förvaltningsdomstolen fann att skatteavtalet med Schweiz inte förhindrade att de senare införda CFC-reglerna i 39 a kap. IL tillämpades i strid mot avtalet. Domstolen anförde att CFC-reglerna har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades i svensk rätt och tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedrev. Domstolen ansåg alltså att CFC-reglerna utgör dels *lex posterior*, dels *lex specialis* i förhållande till lagen om skatteavtalet. Detta innebar enligt domstolen att CFC-reglerna har företräde framför och ska tillämpas oberoende av avtalet.

Högsta förvaltningsdomstolen avgjorde inte 2010 års mål i plenum och har inte ändrat sin bedömning av omständigheterna i RÅ 2008 ref. 24. Beträffande konflikten mellan CFC-reglerna och tidigare ingångna skatteavtal har detta avgörande därför fortsatt giltighet. I andra fall gäller den princip som domstolen slagit fast i 2010 års domar. Att lagstiftaren i framtida lagstiftningsärenden skulle föreskriva att de nya reglerna ska ha företräde framför redan ingångna skatteavtal, på det sätt som sägs i 2010 års domar, är högst osannolikt.

Förhållandet mellan skatteavtal och lagen (1995:575) mot skatteflykt har inte direkt berörts av Högsta förvaltningsdomstolen. I RÅ 2007 ref. 32 utesluter domstolen inte att det i ett enskilt fall kan finnas grund för att ingripa mot skatteflykt trots att den svenska regeln inte är förenlig med EU-rätten. På motsvarande sätt torde inte ett skatteavtal hindra att skatteflyktslagen tillämpas i en motsvarande situation. OECD:s ståndpunkt, att interna skatteflyktsregler precis som interna CFC-regler får tillämpas utan hinder av skatteavtal, har kommit till uttryck i punkterna 7–9.5 i OECD:s kommentar till artikel 1 i modellavtalet.

#### **Definitioner i avtal kontra intern rätt**

Definitionerna och uppdelningen i olika typer av inkomster och tillgångar i ett skatteavtal ska användas endast vid tillämpningen av avtalet. Om termer eller uttryck som används i ett skatteavtal förekommer även i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning kan de ha en annan innebörd än i avtalet och kan ha olika innebörd i de båda staterna.

## 4.4 Tolkning av skatteavtal

### 4.4.1 Allmänt om tolkning av skatteavtal

#### Särskilda problem

När ett skatteavtal har införlivats med svensk rätt genom en lag om skatteavtalet gäller avtalstexten som svensk lag. Eftersom lagens innehåll utgörs av avtalstexten blir tolkningen av lagen huvudsakligen en fråga om tolkning av det bakomliggande avtalet. Denna avtalstolkning måste ske med hjälp av delvis andra rättskällor och tolkningsregler än tolkningen av vanlig skattelagstiftning.

Skatteavtal måste utformas så att de kan tillämpas i flera stater med olika skattelagstiftning och rättssystem i övrigt. Detta gör det omöjligt att uppnå samma precision som i vanlig skattelagstiftning. Till skillnad från sådan lagstiftning är skatteavtalen också resultatet av förhandlingar mellan de avtalslutande staterna och innefattar därmed vissa kompromisser. Även detta kan medföra otydligheter som skulle kunna undvikas i vanlig lagstiftning.

Det finns inte heller samma rättskällor att använda vid tolkningen av skatteavtal som vid tolkningen av vanlig skattelagstiftning. Förhandlingarna mellan de avtalslutande staterna dokumenteras inte på samma sätt som en vanlig lagberedning. Förarbeten som utredningsbetänkanden och departementspromemorior saknas och den proposition som ligger till grund för en lag om skatteavtal brukar endast övergripande beröra tolkningsfrågor. Rättspraxis om tolkning av skatteavtal är också sparsam.

#### Ordalydelsen utgångspunkt

Liksom vid tolkning av lagstiftning i allmänhet är utgångspunkten vid tolkningen av skatteavtal textens betydelse enligt allmänt språkbruk. Någon allmänt vedertagen term för en sådan tolkning finns inte men den kallas ibland logiskgrammatisk eller rent språklig tolkning. Textens betydelse enligt allmänt språkbruk är dock ofta oklar (vag eller mångtydig) och det är i denna situation man brukar tala om ett tolkningsproblem. För att lösa sådana behövs tolkningsregler. För att undvika att olika stater tolkar skatteavtal på olika sätt, vilket kan leda till icke avsedd dubbelbeskattning eller skattefrihet, bör tolkningsreglerna vara internationellt accepterade.

#### Wienkonventionen om traktaträtten

Vissa allmänna principer för tolkning av internationella avtal finns i artikel 31–33 i Wienkonventionen om traktaträtten (SÖ 1975:1). Konventionen behandlar dock förhållandet mellan de avtalslutande staterna och inte förhållandet mellan

en stat och enskilda. Den är alltså inte direkt tillämplig när skattemyndigheter och domstolar tillämpar skatteavtal i enskilda fall, se till exempel departementschefens uttalande i prop. 1992/93:177 om dubbelbeskattningsavtal med Estland, s. 51. Konventionen har däremot indirekt fått viss betydelse för tolkningen av skatteavtal i enskilda fall genom att Högsta förvaltningsdomstolen beaktat den i sin praxis (se avsnitt 4.4.4).

#### 4.4.2 Specifika tolkningsregler i skatteavtal

Utöver definitioner av vissa begrepp i (vanligtvis) artikel 3 och i vissa andra artiklar brukar svenska skatteavtal inte innehålla några riktlinjer för tolkningen. Ibland förekommer definitioner som avser speciella företeelser i avtalspartens interna lagstiftning. Skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193) innehåller en särskild tolkningsregel i artikel 43 punkt 2.

I anslutning till vissa skatteavtal har de avtalslutande staterna slutit kompletterande överenskommelser, så kallade protokoll. Som exempel kan nämnas protokollen till det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) och skatteavtalet med Spanien (SFS 1977:75). Utöver självständiga materiella bestämmelser kan protokoll innehålla bestämmelser som preciserar innebörden av artiklar i huvudavtalet och som därför kan betecknas som ett slags tolkningsregler. Exempel på detta är punkterna IV och V i protokollet till det nordiska skatteavtalet.

Ett protokoll utgör en del av avtalet och ska inte förväxlas med sådana så kallade anvisningar som regeringen har utfärdat i anslutning till vissa skatteavtal. Anvisningarna är inte överenskommelser mellan de avtalslutande staterna utan ger endast uttryck för Sveriges uppfattning i vissa detaljfrågor. Som exempel kan nämnas anvisningarna till skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland (bilagorna 1–3 till SFS 1984:932) samt till skatteavtalet med Spanien (bilaga 2 till SFS 1977:75).

#### 4.4.3 Den allmänna tolkningsregeln

Svenska skatteavtal är nästan utan undantag framförhandlade på grundval av OECD:s modellavtal, vilket brukar framgå av propositionen till lag om avtalet i fråga. Om avtalet innehåller avvikelser från modellavtalet kommenteras det oftast.

I artikel 3 punkt 2 i modellavtalet finns den så kallade allmänna tolkningsregeln. Eftersom svenska skatteavtal brukar innehålla en motsvarande bestämmelse har den mycket stor praktisk betydelse. Modellavtalets bestämmelse har följande lydelse:

“2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

Tolkningsregeln innebär alltså att begrepp som inte definieras i avtalet ska tolkas i enlighet med den interna rätt som gäller i den avtalstillämpande staten vid den tidpunkt då avtalet tillämpas, såvida inte sammanhanget föranleder annat.

OECD har även utarbetat kommentarer till modellavtalet där artiklarnas innebörd preciseras. Kommentarer publiceras tillsammans med avtalet. Varken modellavtalet eller kommentarerna utgör en del av de skatteavtal Sverige ingår och de är inte bindande för domstolar och andra myndigheter. De har emellertid beaktats i rättspraxis vid tolkningen av avtalsbestämmelser som grundar sig på modellavtalet (se avsnitt 4.4.4).

**”Intern rätt”**

Med intern rätt i den avtalstillämpande staten (“the law of that State”) avses varje relevant bestämmelse i skattelagstiftningen eller annan lagstiftning i den staten. Om samma begrepp ges olika betydelser i olika lagar, ska den betydelse ha företräde som gäller vid tillämpningen av lagstiftningen om de skatter som omfattas av skatteavtalet (kommentarerna punkt 13.1).

**”Sammanhanget”**

Sammanhanget (“the context”) bestäms särskilt av de avtalsslutande staternas avsikt vid undertecknandet av avtalet och den betydelse begreppet i fråga ges i den andra avtalsslutande statens lagstiftning (kommentarerna punkt 11).

**4.4.4 Den allmänna tolkningsregeln i rättspraxis**

Svenska skatteavtal brukar innehålla en motsvarighet till den allmänna tolkningsregeln i OECD:s modellavtal. När ett skatteavtal har införlivats med svensk rätt genom lag är även avtalets allmänna tolkningsregel bindande för domstolar och andra myndigheter i Sverige (se avsnitt 4.3). Eftersom regeln lämnar stort utrymme för tolkning är det emellertid i stor utsträckning domstolarna, i första hand Högsta förvaltningsdomstolen, som i praktiken avgör vilka omständigheter som ska beaktas vid tolkningen av skatteavtal.



**HFD:s tolkning av ”sammanhanget”**

Enligt OECD:s kommentar till den allmänna tolkningsregeln bestäms ”sammanhanget” särskilt av de avtalsslutande staternas avsikt vid undertecknandet av avtalet och det aktuella begreppets betydelse enligt den andra avtalsslutande statens lagstiftning (se avsnitt 4.4.3). Högsta förvaltningsdomstolen har i flera avgöranden tillmätt den gemensamma partsavsikten avgörande betydelse och har använt flera olika källor som underlag för att fastställa denna avsikt. Den andra avtalsslutande statens lagstiftning synes i Högsta förvaltningsdomstolens praxis endast ha haft betydelse som ett sådant underlag (se till exempel RÅ 2004 ref. 20 varom mera nedan). I domstolens praxis har alltså ”sammanhanget” närmast blivit synonymt med ”den gemensamma partsavsikten”.

I RÅ 1987 ref. 162 kommenterade Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden innebörden av begreppet ”sammanhanget” i den allmänna tolkningsregeln i 1960 års skatteavtal med Storbritannien. Innebörden var enligt nämnden att man med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden ska försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt. Högsta förvaltningsdomstolen delade nämndens bedömning. Enligt domstolen hade även avtalets engelska text betydelse vid bedömningen av vad parterna avsett med avtalet.

I RÅ 1991 not. 228, som gällde 1965 års skatteavtal med Belgien, hänvisade Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden till RÅ 1987 ref. 162. Vid bedömningen av den gemensamma partsavsikten beaktade man OECD:s modellavtal och kommentaren till detta. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde nämndens beslut.

I RÅ 1995 not. 68, som gällde 1961 års skatteavtal med Grekland, hänvisade Högsta förvaltningsdomstolen till RÅ 1987 ref. 162 och konstaterade att enligt gängse principer om tolkning av skatteavtal ska begrepp som inte definieras i avtalet i första hand tilläggas den betydelse som kan antas svara mot vad de avtalsslutande parterna avsett. Domstolen tolkade sedan det aktuella begreppet i avtalet med Grekland mot bakgrund av OECD:s modellavtal, som ansågs återspegla vad som var internationellt vedertaget när avtalet ingicks.

I RÅ 1996 ref. 84, som gällde 1983 års skatteavtal med Luxemburg, hänvisade Högsta förvaltningsdomstolen till

RÅ 1987 ref. 162 och framhöll att tolkningen av skatteavtal ska inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt. Denna skulle enligt domstolen fastställas i enlighet med artikel 31–33 i Wienkonventionen om traktaträtten. Tolkningen ska därmed i första hand grundas på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med uttryckens gängse mening. Uttrycken ska ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte. I detta sammanhang ingår enligt domstolen förutom avtalstexten vissa överenskommelser och dokument som ingåtts respektive upprättats mellan parterna (det bör noteras att domstolen här talade om ordet ”sammanhang” i artikel 31 i Wienkonventionen, inte i den allmänna tolkningsregeln i skatteavtal). Enligt Högsta förvaltningsdomstolen ska även beaktas efterföljande överenskommelser och praxis som klargör parternas gemensamma uppfattning om avtalets tolkning samt relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna. Ett uttryck ska tilläggas en speciell mening om det kan fastställas att detta var parternas avsikt.

I RÅ 1997 ref. 35, som gällde 1992 års skatteavtal med Tyskland, hänvisade Skatterättsnämnden till RÅ 1987 ref. 162 samt beaktade vid bedömningen av den gemensamma partsavsikten OECD:s modellavtal och uttalanden i de svenska förarbetena till lagen om avtalet. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde nämndens beslut.

I RÅ 1998 ref. 49, som gällde 1988 års skatteavtal med Cypern, hänvisade Högsta förvaltningsdomstolen till RÅ 1996 ref. 84 och upprepade att tolkningen av skatteavtal ska inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt, dock utan den utläggning om Wienkonventionen om traktaträtten som gjordes i RÅ 1996 ref. 84. Domstolen grundade sin bedömning av partsavsikten främst på uttalanden i de svenska förarbetena dels till lagen om avtalet, dels till de interna svenska regler som var tillämpliga i ärendet.

I RÅ 2001 ref. 38 var fråga om tillämpning av 1965 års skatteavtal med Belgien. Vid tolkningen av det aktuella begreppet i avtalet beaktade Högsta förvaltningsdomstolen OECD:s modellavtal och kommentarerna till detta.

Även i RÅ 2004 ref. 20, som gällde 1994 års skatteavtal med USA, grundades tolkningen på vad som antogs vara avtalsparternas gemensamma avsikt. Skatterättsnämnden, vars bedömning delades av Högsta förvaltningsdomstolen, grund-

ade sin bedömning av partsavsikten på det aktuella begreppets betydelse enligt USA:s lagstiftning och på uttalanden i de svenska förarbetena till lagen om avtalet.

I RÅ 2004 not. 59, som gällde 1966 års skatteavtal med Peru, jämförde Högsta förvaltningsdomstolen den aktuella bestämmelsens svenska och spanska lydelse, som ägde lika vitsord. Mot bakgrund av den spanska lydelsen, som ansågs vara tydligare, fick det enligt domstolen anses klarlagt att bestämmelsen var avsedd att uttömmande reglera vilken stat som har rätt att beskatta en kapitalvinst i den aktuella situationen.

Endast i RÅ 1987 ref. 162 och RÅ 1991 not. 228 återopades uttryckligen den allmänna tolkningsregeln, trots att avtalen innehöll en sådan även i de övriga fall som nämnts ovan. Den tolkningsmetod domstolen använde i dessa övriga fall är dock i överensstämmelse med den allmänna tolkningsregeln, som denna har preciserats i kommentarerna till OECD:s modellavtal (den gemensamma partsavsikten är avgörande för ”sammanhanget”) samt med RÅ 1987 ref. 162 och RÅ 1991 not. 228. I RÅ 1996 ref. 84 utvecklade Högsta förvaltningsdomstolen metoden på så sätt att man beaktade de tolkningsprinciper som anges i Wienkonventionen om traktaträtten när man fastställde den gemensamma partsavsikten.

#### **Underlag för bedömningen**

Mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens praxis kan man urskilja en rad källor som kan utgöra underlag för att fastställa den gemensamma partsavsikten vid tillämpningen av den allmänna tolkningsregeln (ibland kallat tolkningsdata):

- Överenskommelser som har ingåtts mellan parterna i samband med att avtalet ingicks. Även ensidigt upprättade dokument som har utväxlats mellan parterna kan vara relevanta, till exempel noter och brev (RÅ 1996 ref. 84). Det torde dock förutsätta att innehållet har godtagits av motparten (jämför artikel 31 punkt 2 c i Wienkonventionen om traktaträtten).
- Efterföljande överenskommelser och praxis som klargör parternas gemensamma uppfattning om avtalets tolkning (RÅ 1996 ref. 84).
- Relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna (RÅ 1996 ref. 84). Vilka internationella rättsregler domstolen avsåg framgår inte av domen.

- OECD:s modellavtal (RÅ 1991 not. 228, RÅ 1995 not. 68, RÅ 1997 ref. 35, RÅ 2001 ref. 38, RÅ 2001 ref. 50). Både själva modellavtalet och kommentarerna till detta med tillhörande reservationer (mot artiklarna) och anmärkningar (mot kommentarerna) bör kunna betraktas som förarbeten till skatteavtal, åtminstone när det gäller avtalsbestämmelser som överensstämmer med motsvarande bestämmelse i modellavtalet och i synnerhet när båda avtalslutande parter är OECD-medlemmar. Vad som nu sagts bör på motsvarande sätt gälla FN:s modellavtal.
- Förarbetena till den svenska lagen om skatteavtalet i fråga (RÅ 1997 ref. 35, RÅ 1998 ref. 49, RÅ 2002 ref. 89, RÅ 2004 ref. 20). Förarbetsuttalanden ger direkt uttryck endast för den svenska lagstiftarens uppfattning men kan indirekt tala för en viss gemensam partsavsikt. Exempel på uttalanden i tolkningsfrågor finns i propositionerna till 1989 års nordiska skatteavtal (prop. 1989/90:33, s. 44) och skatteavtalet med Mexiko (prop. 1992/93:45, s. 42). Normalt gäller att förarbetsuttalanden om en bestämmelse som redan är i kraft, och som inte berörs av de i förarbetena föreslagna lagändringarna, inte har någon betydelse för tolkningen av den bestämmelsen. Lagstiftaren kan inte ändra tillämpningen av en redan existerande bestämmelse genom uttalanden i förarbeten till andra bestämmelser. När det gäller skatteavtal är dock bestämmelserna i olika avtal ofta identiska. Det som skiljer är endast avtalsparten. Allmänna förarbetsuttalanden avseende ett visst skatteavtal kan därför påverka tolkningen även av tidigare och senare ingångna avtal, i vart fall om det är fråga om identiska bestämmelser (se Riksskatteverkets yttrande i RÅ 1997 ref. 35).
- De så kallade anvisningar som regeringen har utfärdat i anslutning till vissa skatteavtal kan undantagsvis beröra tolkningsfrågor och bör i så fall på samma sätt som propositioner kunna anses ge uttryck för den svenska lagstiftarens (men inte den andra statens) uppfattning i frågan (se avsnitt 4.4.2).
- Det aktuella uttryckets eller begreppets betydelse enligt avtalspartens lagstiftning (RÅ 2004 ref. 20).
- Avtalets utländska text (RÅ 1987 ref. 162, RÅ 2004 not. 59).

#### 4.4.5 Olika språkversioner

Ett skatteavtal är oftast avfattat på två olika språk. Om det inte är särskilt angivet att endast den ena språkversionen ska ha företräde framför den andra äger båda versionerna lika vitsord. I så fall ska vid tillämpningen i Sverige i första hand den svenska texten användas. Om avtalets innebörd är oklar ska dock även den utländska texten beaktas (RÅ 1987 ref. 162, RÅ 2004 not. 59).

#### 4.4.6 Tolkningskonflikter

Det inträffar att de avtalsslutande staterna i ett enskilt fall har olika uppfattningar om hur ett skatteavtal ska tillämpas på en viss inkomst eller tillgång i ett enskilt fall. Det finns inte någon bestämmelse i skatteavtalen eller OECD:s modellavtal som direkt löser detta problem. I punkt 1 av artikel 23 A och B används dock uttrycket ”som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten”. Utifrån detta uttryck får en tolkning göras av om källstaten beskattat i överensstämmelse med skatteavtalet och om hemviststaten i så fall har att acceptera detta.

I OECD:s kommentarer till artikel 23 A och B anges vissa principer för hur så kallade klassificeringskonflikter (”Conflicts of Qualification”) bör lösas (punkt 34.1–34.7).

#### Risk för dubbelbeskattning

Där ges följande exempel på en klassificeringskonflikt som medför risk för dubbelbeskattning: En verksamhet bedrivs via ett fast driftställe i stat E av ett bolag (”partnership”) hemmahörande där. En delägare med hemvist i Stat R överlåter sin andel i bolaget. Stat R men inte Stat E behandlar bolaget som ett skattesubjekt enligt sin interna rätt. Stat E betraktar delägarens avyttring som en avyttring av bolagets tillgångar som Stat E har rätt att beskatta enligt artikel 13 punkt 2 i modellavtalet. Stat R anser att det är fråga om en avyttring av en andel i bolaget som endast får beskattas i hemviststaten R enligt artikel 13 punkt 5 i modellavtalet.

I detta fall beror tolkningskonflikten uteslutande på att bolaget behandlas på olika sätt i de avtalsslutande staternas interna rätt. Stat E får därför anses ha beskattat avyttringen i enlighet med avtalet och delägarens hemviststat R ska undanröja eventuell dubbelbeskattning genom exempt eller credit i enlighet med metodartikeln (punkt 32.4 i kommentarerna). Skatteverket har tillämpat detta synsätt när det gäller tillämpningen av artikel 15

och 18 i det nordiska skatteavtalet på vissa ersättningar från Danmark (Skattverket 2010-05-24, dnr 131 307788-10/111).

Hemviststaten är dock inte alltid skyldig att undanröja dubbelbeskattning när källstaten tillämpar en annan artikel i avtalet. Om Stat E i exemplet ovan anser att bolaget har ett fast driftställe där och att artikel 13 punkt 2 i modellavtalet är tillämplig, medan Stat R anser att något fast driftställe inte föreligger och att artikel 13 punkt 5 därför är tillämplig, gäller tolkningskonflikten om det föreligger ett fast driftställe i avtalets mening och detta beror inte på olikheter i de avtalslutande staternas interna rätt. Detsamma gäller om staterna har olika uppfattning om huruvida viss egendom utgör en del av det fasta driftställets rörelsetillgångar i den mening som avses i artikel 13 punkt 2. I dessa fall åligger det inte hemviststaten att undanröja dubbelbeskattningen (punkt 32.5 i kommentarerna). Normalt löses en sådan tolkningskonflikt genom en sådan ömsesidig överenskommelse som avses i artikel 25 i modellavtalet.

#### **Risk för dubbel skattefrihet**

Det kan också uppstå situationer där det finns risk för inte avsedd skattefrihet i båda staterna. Om källstaten anser att man inte får beskatta en viss inkomst eller tillgång enligt avtalet, bör hemviststaten tillämpa avtalet som om källstaten inte har beskattningsrätt, även om hemviststaten tolkar avtalet annorlunda och anser att man skulle ha haft beskattningsrätt om man vore i källstatens ställe. Hemviststaten bör alltså agera som om det inte är fråga om en sådan inkomst ”som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalslutande staten” enligt artikel 23 A punkt 1, vilket medför att man är oförhindrad att beskatta inkomsten. Antag att det i exemplet ovan i stället är Stat E som behandlar bolaget som ett skattesubjekt enligt sin interna rätt och anser att det inte är fråga om en avyttring av bolagets tillgångar, utan av en andel i bolaget som endast får beskattas i hemviststaten R enligt artikel 13 punkt 5 i modellavtalet. Stat R behandlar dock inte bolaget som ett skattesubjekt enligt sin interna rätt och anser att det är fråga om en avyttring av bolagets tillgångar som Stat E har rätt att beskatta enligt artikel 13 punkt 2. Hemviststaten R bör i detta fall tillämpa avtalet som om Stat E inte har beskattningsrätt och behöver inte undanta inkomsten från beskattning (punkt 32.6–32.7 i kommentarerna).

Hemviststaten ska emellertid undanta inkomsten från beskattning enligt avtalet om källstaten visserligen anser sig ha rätt att beskatta inkomsten enligt skatteavtalet men inte utnyttjar den,

exempelvis på grund av att inkomsten är skattefri enligt intern rätt. Inkomsten kan i så fall bli obeskattad. Endast om avtalet innehåller en regel som återför beskattningsrätten till hemviststaten om källstaten på grund av sin interna rätt inte kan beskatta inkomsten, får beskattning ske i hemviststaten. Ett exempel på en sådan så kallad subject to tax-regel finns i artikel 26 i det nordiska skatteavtalet. Subject to tax-regler återför i de flesta fall beskattningsrätten till den skattskyldiges hemviststat.

### **Olika beskattningstidpunkter**

En situation som liknar de ovan nämnda uppkommer när de avtalslutande staterna tillämpar samma bestämmelse i skatteavtalet, men vid olika beskattningstidpunkter, och den skattskyldige bytt hemviststat mellan staternas beskattningstidpunkter. I skatteavtalen sägs exempelvis ingenting om när en avyttring ska anses ha skett eller när en tjänsteinkomst ska anses ha uppburits. Denna fråga behandlas även i avsnitt 4.5.3.23.

Vissa länder, exempelvis Danmark, beskattar värdeökning på aktier vid utflyttning, så kallad exitbeskattning. I Sverige beskattas värdeökningen som kapitalvinst vid försäljningen av aktierna. Om skatteavtalet anger att vinst vid överlåtelse av aktier endast får beskattas i hemviststaten inträffar följande. Vid utflyttningstidpunkten har personen hemvist i utflyttningslandet. Eftersom beskattningstidpunkten i detta land infaller vid utflyttningen får värdeökningen beskattas där. När aktierna säljs har personen hemvist i Sverige. Eftersom beskattningstidpunkten i Sverige infaller vid försäljningen får Sverige beskatta kapitalvinsten.

Skatteverket anser att Sverige inte har någon skyldighet enligt det nordiska skatteavtalet att avräkna den utländska skatten i denna situation. Sverige har inte heller någon skyldighet att undanröja dubbelbeskattningen enligt den princip som framgår av punkt 32.4 i kommentarerna till artikel 23 A och B i modellavtalet. Det är inte fråga om en sådan klassificeringskonflikt som avses där. Dubbelbeskattningen kan undanröjas endast genom att de behöriga myndigheterna ingår en ömsesidig överenskommelse. Detsamma gäller i förhållande till andra länder, om skattskyldigheten i det andra landet inträder vid utflyttningen och skatteavtalet med det landet anger att vinsten endast får beskattas i hemviststaten. Varje avtal måste dock läsas noggrant då det finns vissa avtal som innehåller bestämmelser om denna situation. Om det saknas skatteavtal med det andra landet kan den utländska exitskatten under vissa

förutsättningar, avräknas enligt AvrL när aktierna säljs och kapitalvinsten beskattas i Sverige (Skatteverket 2007-10-09, dnr 131 230346-07/111).

En liknande situation har uppstått när det gäller retroaktiv ersättning för arbete ombord på luftfartyg, som tagits upp till beskattning vid olika tidpunkter i Danmark och Sverige (vid intjänandet respektive vid utbetalningen). Skatteverket anser att dubbelbeskattning av sådan ersättning inte kan undanröjas genom tillämpning av det nordiska skatteavtalet (artikel 15 punkt 4 a när personen varit bosatt och haft hemvist i ett land vid arbetets utförande och i ett annat då ersättningen utbetalades och arbete inte utförts i något av länderna. Frågan måste lösas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna (Skatteverket 2005-11-25, dnr 131 636211-05/111).

#### **4.4.7 Tolkningsöverenskommelser**

De flesta skatteavtal innehåller en bestämmelse om att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan lösa tolkningstvister genom ömsesidiga överenskommelser (artikel 25 punkt 3 i OECD:s modellavtal). Svenska domstolar och myndigheter är bundna av sådana överenskommelser endast om de är godkända av riksdagen och har införlivats med svensk rätt på samma sätt som själva skatteavtalet, det vill säga gäller som lag.

### **4.5 OECD och dess modellavtal**

#### **4.5.1 OECD:s arbete på skatteområdet**

Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) är en Parisbaserad mellanstatlig organisation som grundades år 1961. För närvarande är följande 34 stater medlemmar (inom parentes anges när ratifikationsinstrumentet deponerades):

- Amerikas Förenta Stater (12 april 1961),
- Australien (7 juni 1971),
- Belgien (13 september 1961),
- Chile (7 maj 2010),
- Danmark (30 maj 1961),
- Estland (9 december 2010),
- Finland (28 januari 1969),
- Frankrike (7 augusti 1961),
- Grekland (27 september 1961),

#### **Allmänt om OECD**



- Irland (17 augusti 1961),
- Island (5 juni 1961),
- Israel (7 september 2010),
- Italien (29 mars 1962),
- Japan (28 april 1964),
- Kanada (10 april 1961),
- Korea (12 december 1996),
- Luxemburg (7 december 1961),
- Mexiko (18 maj 1994),
- Nederländerna (13 november 1961),
- Norge (4 juli 1961),
- Nya Zeeland (29 maj 1973),
- Polen (22 november 1996),
- Portugal (4 augusti 1961),
- Schweiz (28 september 1961),
- Slovakien (14 december 2000),
- Slovenien (21 juli 2010),
- Spanien (3 augusti 1961),
- Storbritannien och Nordirland (2 maj 1961),
- Sverige (28 september 1961),
- Tjeckien (21 december 1995),
- Turkiet (2 augusti 1961),
- Tyskland (27 september 1961),
- Ungern (7 maj 1996) och
- Österrike (29 september 1961).

OECD:s huvudsakliga syfte är att genom analys och utbyte av erfarenheter stimulera till långsiktig ekonomisk tillväxt och sysselsättning samt en vidgad världshandel. Dess arbete övervakas av ett råd (the Council) som är sammansatt av deltagare från alla medlemsstater. Verksamheten förestås av en generalsekreterare och fyra ställföreträdande generalsekreterare. Arbetet inom OECD bygger på diskussioner mellan medlemsstaterna, vilka sänder flera tusen experter och politiska beslutsfattare per år för att delta i möten i särskilda kommittéer och grupper inom över 200 olika ämnesområden, bland annat skatteområdet. En stor del av arbetet publiceras.

#### **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; OECD:s modellavtal med mera,
- WP2; skattepolitikens sociala och ekonomiska effekter,

- WP6; beskattning av multinationella företag, samt
- WP8; skatteflykt och skatteundandragande.

#### Projektgrupper

Arbetet i skattekommittén sker också i särskilda projektgrupper. Exempelvis behandlar projektgruppen the Global Forum on Transparency and Exchange of information for Tax Purposes frågor rörande samtliga jurisdiktioners anammande av internationella standarder för öppenhet och informationsutbyte. En annan projektgrupp ägnar sig åt nya finansiella instrument och ytterligare en grupp åt Strategic management issues där man studerar effektivitetshöjande åtgärder inom skatteadministration.

#### Arbete med icke-medlemsstater

OECD:s arbete på skatteområdet också omfattar även icke-medlemsstater. Syftet 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. OECD strävar efter att de internationella skatteregler som utvecklats inom dess skattekommitté kommer till användning vid tolkning av skatteavtal, i internprissättningsfrågor samt i fråga om informationsutbyte och andra samarbetsmetoder för att bekämpa internationell skatteflykt och skatteundandragande.

#### 4.5.2 Allmänt om OECD:s modellavtal

De flesta svenska skatteavtal är framförhandlade på grundval av OECD:s modellavtal, vilket brukar framgå av propositionen till lag om skatteavtalet i fråga. Om avtalet innehåller avvikelser från modellavtalet kommenteras det ofta.

OECD har även utarbetat kommentarer till modellavtalet där artiklarnas innebörd preciseras. Kommentarer publiceras tillsammans med avtalet. Varken modellavtalet eller kommentarerna utgör en del av de skatteavtal Sverige ingår och de är inte bindande för domstolar och andra myndigheter. De har emellertid beaktats i rättspraxis vid tolkningen av avtalsbestämmelser som grundar sig på modellavtalet (se avsnitt 4.4.4).

Inledningen till modellavtalet innehåller en historisk bakgrund och en allmän presentation av modellen. I punkt 31 i inledningen anges att det inte är nödvändigt för ett land att reservera sig mot ordalydelsen av en artikel i avsikt att använda en alternativ eller utvidgad skrivning som kommit till uttryck i kommentarerna. Inte heller är det nödvändigt att reservera sig

mot ordalydelsen av en artikel för att bekräfta eller införliva en tolkning av den artikeln som görs i kommentarerna. Med anledning härav har antalet reservationer minskat.

**Kommentarerna kan ha retroaktiv effekt**

I punkt 35 i inledningen anges att ändringar i artiklarna i modellavtalet och sådana justeringar av kommentarerna i direkt anslutning därtill självfallet saknar betydelse för tolkningen eller tillämpningen av tidigare ingångna avtal, om bestämmelserna i dessa avtal i sak avviker från de artiklar som har ändrats. Övriga justeringar av eller tillägg till kommentarerna bör i regel anses tillämpliga när man tolkar och tillämpar avtal som har ingåtts innan dessa justeringar och tillägg blivit antagna, eftersom de avspeglar en samstämmighet mellan OECD:s medlemsländer i fråga om den rätta tolkningen av gällande bestämmelser och i fråga om deras tillämplighet i specifika fall.

**Definitioner i avtal kontra intern rätt**

Artiklarna 6–22 i modellavtalet innehåller regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Definitionerna och uppdelningen i olika typer av inkomster och tillgångar i modellavtalet eller i ett ingånget skatteavtal ska användas endast vid tillämpningen av avtalet. Om termer eller uttryck som används i modellavtalet eller i ett ingånget skatteavtal förekommer även i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning kan de ha en annan innebörd än i avtalet och kan ha olika innebörd i de båda staterna.

**Schablonintäkt på uppskovsbelopp**

En förutsättning för att tillämpa artiklarna 6–22 är att det är fråga om en inkomst i skatteavtalens mening. Den räntebeläggning av uppskovsbeloppet som i IL betecknats som schablonintäkt är enligt Skatteverkets uppfattning inte en inkomst i skatteavtalens mening. Skatteavtalen är därför inte tillämpliga på schablonintäkten utan den kan beskattas i Sverige även om en person bor utomlands och har hemvist i ett land som Sverige har skatteavtal med (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 745783-07/111).

**4.5.3 Avtalets innehåll**

Eftersom det inte finns någon officiell svensk översättning av modellavtalet återges det här i officiell engelsk språkversion.

#### 4.5.3.1 Artikel 1 – Personer på vilka avtalet tillämpas

“ARTICLE 1

PERSONS COVERED

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.”

Artikeln anger att avtalet är tillämpligt på personer, såväl fysiska som juridiska, som har hemvist i den ena eller båda de avtalsslutande staterna. Vad som avses med person framgår av artikel 3 punkt 1 a och b, se avsnitt 4.5.3.3. Huruvida en person har hemvist i en avtalsslutande stat avgörs enligt artikel 4, se avsnitt 4.5.3.4.

Enligt modellavtalet är bestämmelserna om förbud mot diskriminering, om informationsutbyte och om handräckning vid indrivning av skatter tillämpliga även på personer som inte har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna (artikel 24 punkt 1, artikel 26 punkt 1 respektive artikel 27 punkt 1). Avvikelser från detta kan dock förekomma i svenska skatteavtal.

Vid 2010 års uppdatering av modellavtalet har i punkterna 6.8–6.34 i kommentarerna införts skrivningar om tillämpningen av skatteavtal på så kallade Collective Investment Vehicles, CIV (ungefär investeringsfonder). Bland annat behandlas när en sådan fond kan anses som en person i avtalets mening, ha hemvist i en avtalsslutande stat och vara ”beneficial owner” till inkomsterna.

#### **Begränsningar i vissa avtal**

Enligt vissa avtal är tillämpligheten begränsad även beträffande personer som har hemvist i den ena eller båda de avtalsslutande staterna. Exempelvis anges i artikel 17 i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) vilka personer som omfattas av samtliga förmåner enligt avtalet. I andra avtal undantas i stället vissa personer från vissa eller samtliga förmåner enligt avtalet, se till exempel protokollet till skatteavtalet med Luxemburg (SFS 1996:1510) och artikel 24 i skatteavtalet med Barbados (SFS 1991:1510).

#### **Missbruk av skatteavtal**

I punkt 7–26 i OECD:s kommentarer till artikeln behandlas olika former av missbruk av skatteavtal och lämnas förslag till åtgärder för att bekämpa sådant missbruk. I kommentarerna föreslås olika metoder för att motverka så kallad treaty shopping-arrangemang vid användning av conduit-bolag, det vill säga att man utnyttjar skatteavtal för att på ett konstlat sätt

styra betalningsströmmarna genom olika stater med låga eller inga källskatter för att på detta sätt minimera skattebördan. Med conduit-bolag avses ett bolag som fungerar som mellanhand för att slussa inkomst från en stat till en annan via en tredje stat som är conduit-bolagets hemviststat. Syftet med ett sådant arrangemang är att utnyttja denna tredje stats skatteavtal som kan innehålla fördelaktigare källskattesatser än de som skulle ha gällt vid en direkt hemtagning av inkomsterna.

I kommentarerna diskuteras även andra former av missbruk av skatteavtal, till exempel genom utnyttjande av så kallade basbolag. Basbolag finns ofta i lågskattestater och syftar framförallt till att minimera skattebördan i ägarens hemviststat medan avsikten med conduit-bolag är att säkra skatteförmåner i den stat varifrån inkomsten härrör. Ägare till en immateriell tillgång kan till exempel överföra denna tillgång till ett basbolag som sedan licensierar ut den till användare i tredje stat. De royaltyinkomster som därigenom tillförs detta basbolag kan sedan överföras till ägarna i form av en lägre beskattad utdelningsinkomst.

I kommentarerna diskuteras vidare om så kallade Substance over form-bestämmelser och generella skatteflyktsregler i intern rätt, som tillkommit för att hindra missbruk av skatteavtalen, ska kunna användas utan att de nämns i aktuellt skatteavtal. Substance over form-bestämmelser innebär att man bortser från en transaktions formella juridiska form och ser till dess verkliga innebörd. Exempel på generella skatteflyktsregler är de svenska CFC-reglerna som innebär löpande beskattning av delägarers andel i lågbeskattade utländska företag. Eftersom substance over form-bestämmelser och generella skatteflyktsregler inte tas upp i skatteavtal berörs de inte heller av dem. Den svenske lagstiftaren har valt att i intern rätt ange geografiska områden och inkomster som inte omfattas av CFC-reglerna (se avsnitt 7.5).

#### **4.5.3.2 Artikel 2 – Skatter som omfattas av avtalet**

“ARTICLE 2

TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.

3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:

a) (in State A): .....

b) (in State B): .....

4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.”

Ett skatteavtal är endast tillämpligt på de skatter som uttryckligen anges i denna artikel eller som påförs efter under-tecknandet av avtalet och som är av samma eller i huvudsak likartat slag (”identical or substantially similar”), se vidare strax nedan under kantrubriken Nya skatter.

Enligt modellavtalet är bestämmelserna om förbud mot diskriminering, om informationsutbyte och om handräckning vid indrivning av skatter tillämpliga på skatt av varje slag och beskaffenhet (artikel 24 punkt 6, artikel 26 punkt 1 respektive artikel 27 punkt 1). Avvikelser från detta förekommer dock i vissa svenska skatteavtal.

**Förmögenhets-skatt**

Enligt punkt 1 är avtalet tillämpligt på både inkomst- och förmögenhetsskatt. Många svenska skatteavtal omfattar dock inte förmögenhetsskatt. I artikel 2 punkt 1 i skatteavtalen med Estland, Lettland och Litauen nämns inte förmögenhetsskatten. Den omfattas därför inte av avtalen, trots att förmögenhetsskatt behandlas i andra artiklar i avtalen.

**Indirekta skatter**

Indirekta skatter som till exempel mervärdesskatt och energiskatt samt tullar och socialavgifter omfattas inte av artikel 2 punkt 1 i skatteavtalen och således inte heller av avtalens regler om fördelning av beskattningsrätten.

### Skatter på inkomst

I punkt 2 anges vad som avses med skatter på inkomst och förmögenhet. I punkt 3 i OECD:s kommentarer till artikeln sägs att sådana socialavgifter eller andra avgifter där ett direkt samband föreligger mellan avgiften och den förmån som utgår i det enskilda fallet inte omfattas av uttrycket "taxes on the total amounts of wages of salaries paid by enterprises". I de flesta svenska skatteavtal har detta uttryck uteslutits för att det klart ska framgå att de svenska socialavgifterna inte omfattas. I skatteavtalet med Ukraina (SFS 1995:1339) används modellavtalets lydelse men i punkt I i protokollet sägs uttryckligen att sociala avgifter inte omfattas av avtalet även om de ingår i företagets totala beräkning av löner och ersättningar.

I modellavtalet är uppräknningen av de skatter som omfattas av avtalet endast exemplifierande. I svenska skatteavtal är uppräknningen däremot i regel uttömmande och anger alltså samtliga skatter som vid avtalets undertecknande omfattas av avtalet. Detta brukar uttryckas med frasen "de för närvarande utgående skatter på vilka avtalet tillämpas är ...".

### Nya skatter

Eftersom skattesystemen hela tiden förändras måste det finnas möjlighet att tillämpa ett skatteavtal på nya skatter utan att hela avtalet behöver förhandlas om. I artikel 2 punkt 4 anges därför att avtalet är tillämpligt även på skatter som påförs efter undertecknandet av avtalet och som är av samma eller i huvudsak likartat slag ("identical or substantially similar") som de som omfattades vid undertecknandet.

I RÅ 1986 ref. 74 fann Högsta förvaltningsdomstolen att skatt enligt den numera upphävda lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt inte var av samma eller i huvudsak likartat slag som de skatter som räknas upp i skatteavtalen. Som skäl angavs att skatten inte togs ut på verksamhetsårets intäkter utan på vinstutdelning, skatten bara utgick tillfälligt, inte togs ut genom ett taxeringsförfarande och dessutom var specialdestinerad.

SLF omfattas inte av skatteavtalen (prop. 1990/91:54, s. 288). SINK och A-SINK omfattas av skatteavtal som undertecknats före dessa lagars ikraftträdande om den statliga och kommunala inkomstskatten respektive den tidigare bevillningsavgiften omfattas av avtalet.

Avkastningsskatt enligt AvPL omfattas förstås av skatteavtal ingångna från och med 1991 när skatten uttryckligen anges i avtalet. Skatteverket anser att avkastningsskatten omfattas av skatteavtal som ingåtts från och med 1991 även när inkomst-

skatt ingår i en exemplifierande uppräknning, däremot inte när uppräknningen är uttömmande och avkastningsskatten inte finns med. Vad gäller skatteavtal som ingåtts före 1991 omfattas avkastningsskatten när statlig inkomstskatt ingår i en exemplifierande uppräknning. Samma sak får anses gälla de skatteavtal som ingåtts före 1991 och som innehåller en uttömmande uppräknning av vilka skatter som omfattas (Skatteverket 2008-10-29, dnr 131 440626-08/111).

Skatteverket anser att den inkomstskatt som personer med hemvist i Schweiz erlägger enligt reglerna för Besteuerung nach dem Aufwand omfattas av skatteavtalet med Schweiz (Skatteverket 2008-10-29, dnr 131 561645-08/111). Se även avsnitt 4.5.3.23.

#### 4.5.3.3 Artikel 3 – Allmänna definitioner

”ARTICLE 3

GENERAL DEFINITIONS

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:

*a)* the term “person” includes an individual, a company and any other body of persons;

*b)* the term “company” means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;

*c)* the term “enterprise” applies to the carrying on of any business;

*d)* the terms “enterprise of a Contracting State” and “enterprise of the other Contracting State” mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;

*e)* the term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;

*f)* the term “competent authority” means:

*(i)* (in State A): .....

*(ii)* (in State B): .....



g) the term “national”, in relation to a Contracting State, means:

(i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and

(ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State;

h) the term “business” includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.

2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”

**Omfattat territorium**

Modellavtalet innehåller inte någon bestämmelse om avtalets geografiska tillämpningsområde. Svenska skatteavtal brukar däremot innehålla en geografisk definition av dels Sverige, dels den andra avtalsslutande staten, oftast i artikel 3 punkt 1. En geografisk definition av Sverige finns även i 2 kap. 30 § IL. Områden som i vissa andra sammanhang betraktas som en del av den andra statens territorium kan vara undantagna i ett skatteavtal, se till exempel artikel 3 punkt 1 a i det nordiska skatteavtalet beträffande Grönland, Åland med flera områden. Att skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland inte omfattar de normandiska öarna och ön Man framgår däremot inte direkt av avtalets artikel 3 punkt 1 a utan följer av intern brittisk lagstiftning.

**Person**

Definitionen av begreppet person (”person”, artikel 3 punkt 1 a) är mycket vidsträckt och omfattar fysisk person (”individual”), bolag (”company”) och varje annan personsammanslutning (”body of persons”). Bestämmelsen måste läsas tillsammans med definitionen av bolag.

**Bolag**

Begreppet bolag (”company”) definieras som varje juridisk person och varje annat subjekt som vid beskattningen behandlas som juridisk person (artikel 3 punkt 1 b). Även delägarbeskattade juridiska personer som svenska handelsbolag omfattas av definitionen och därmed även av begreppet person.

Att delägarbeskattade juridiska personer inte är skattesubjekt innebär dock att de normalt inte har hemvist i en avtalsslutande stat och att deras inkomster av den anledningen normalt inte omfattas av skatteavtal, se avsnitt 4.5.3.4 vid kantrubriken Delägarbeskattade juridiska personer.

#### **Företag**

Begreppet företag ("enterprise") definieras som varje bedrivande av rörelse ("business", artikel 3 punkt 1 c). Bestämmelsen måste läsas tillsammans med definitionen av rörelse.

De flesta svenska skatteavtal saknar modellavtalets definition av företag. I RÅ 2001 ref. 38 var fråga om tillämpning av 1965 års skatteavtal med Belgien, som saknade sådan definition. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att begreppet företag fick anses omfatta varje fortlöpande kommersiell verksamhet som kan hänföras till rörelse. Se även vid kantrubriken Rörelse nedan.

#### **Företag i en avtalsslutande stat**

Uttrycken företag i en avtalsslutande stat ("enterprise of a Contracting State") och företag i den andra avtalsslutande staten ("enterprise of the other Contracting State") definieras som företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten (artikel 3 punkt 1 d). Tillsammans med definitionen av företag innebär detta att en rörelse som bedrivs av en person som har hemvist enligt artikel 4 i en viss stat är ett företag i den staten i avtalets mening, och detta även om verksamheten fysiskt bedrivs i en annan stat (se till exempel RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38).

#### **Internationell trafik**

Definitionen av internationell trafik ("international traffic", artikel 3 punkt 1 e) är mycket vid och syftar till att, tillsammans med artikel 8, ge den stat där företagets verkliga ledning finns rätt att beskatta all trafik företaget bedriver, utom sådan som bedrivs uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten (punkt 6 i OECD:s kommentarer till artikeln). I punkt 6.1 och 6.3 i kommentarerna sägs vidare följande: Ett skepp eller luftfartyg ska anses använt uteslutande mellan platser i en stat om såväl start- som slutpunkt för en viss resa ligger i denna stat. Detta gäller även om en del av resan äger rum utanför den staten men utan att skeppet angör hamn eller luftfartyget mellanlandar. Om en resa mellan platser i en stat utgör en del av en längre resa med start- eller slutpunkt utanför staten i fråga, utgör däremot hela resan internationell trafik.

Den av OECD föreslagna definitionen används inte i alla Sveriges skatteavtal. I det nordiska skatteavtalet avses med internationell trafik ”transport med skepp eller luftfartyg utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat”, det vill säga ingen inrikestrafik omfattas (artikel 3 punkt 1 h). I många andra svenska skatteavtal definieras internationell trafik som ”transport med skepp eller luftfartyg som används av företag i en avtalsslutande stat”, se till exempel artikel 3 punkt 1 g i skatteavtalen med Portugal (SFS 2003:758) och Tyskland (SFS 1994:1300). Med denna formulering blir företagets hemvist och inte platsen för dess verkliga ledning avgörande vid fördelningen av beskattningsrätten.

För att den beskattningsrätt som Sverige har erhållit enligt ett skatteavtal på grund av att ett företag har sin verkliga ledning i Sverige ska kunna utövas, krävs att detta företag enligt IL har fast driftställe i Sverige. I sådant fall kan endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till detta fasta driftställe beskattas här, se vidare avsnitt 4.5.3.8.

#### **Behörig myndighet**

Någon viss behörig myndighet (”competent authority”) anges av förklarliga skäl inte i modellavtalet (artikel 3 punkt 1 e). Enligt svenska skatteavtal är behörig myndighet finansministern eller det befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av avtalet.

Enligt förordningen (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal ska Skatteverket pröva sådana ärenden om inkomst-, fastighets- eller förmögenhetsskatt som enligt skatteavtal eller annat avtal som Sverige har ingått med en annan stat ska handläggas av behörig myndighet, om ärendet avser ändring i taxering som rör statlig eller kommunal skatt eller ändring i fråga om annat beslut varigenom statlig skatt har påförts. Om det finns särskilda skäl kan regeringen överlämna även andra ärenden till Skatteverket (1 §). Ärende som är av särskild betydelse eller som annars är av sådan beskaffenhet att det bör avgöras av regeringen ska Skatteverket med eget yttrande överlämna dit (2 §).

Enligt förordningen (1998:1314) om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna är Skatteverket behörig myndighet enligt avtalet. Ärende som är av särskild betydelse eller som annars är av sådan beskaffenhet att

det bör avgöras av regeringen ska Skatteverket med eget yttrande överlämna dit.

Enligt lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden är Skatteverket behörig myndighet när det gäller informationsutbyte, häri inbegripet samtida skatteutredningar och deltagande i skatteutredning i annat land (3 §). Ärende som är av särskild betydelse eller som annars är av sådan beskaffenhet att det bör avgöras av regeringen ska Skatteverket med eget yttrande överlämna dit (2 §).

**Medborgare**

Begreppet medborgare ("national", artikel 3 punkt 1 g) åsyftar utöver fysisk person även "legal person, partnership or association" (ungefär juridisk person, handelsbolag eller sammanslutning) som åtnjuter sin status som sådan enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat. Uttryckssättet varierar mellan olika svenska skatteavtal och i vissa avtal finns definitionen i artikeln om förbud mot diskriminering (artikel 24 i modellavtalet).

**Rörelse**

Beträffande begreppet rörelse ("business") sägs i artikel 3 punkt 1 h endast att begreppet innefattar tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet. Detta är inte någon uttömmande definition utan syftar endast till att klargöra att begreppet omfattar sådan verksamhet som tidigare föll in under den numera upphävda artikel 14 (Självständig yrkesutövning). Vad som i övrigt utgör rörelse är avsett att bedömas enligt den interna rätten i den stat som tillämpar avtalet, i enlighet med den allmänna tolkningsregeln i artikel 3 punkt 2 (punkt 10.2 i OECD:s kommentarer till artikeln).

I RÅ 2001 ref. 38 sade Högsta förvaltningsdomstolen att rörelsebegreppet i skatteavtal är relativt omfattande och innefattar inte bara verksamhet som faller under artikeln om rörelseinkomst (artikel 7 i modellavtalet), utan också bland annat utnyttjande och brukande av fastighet, inbegripet skogsbruk, som faller under artikeln om fastighetsinkomst (artikel 6 i modellavtalet). Se även vid kantrubriken Företag ovan.

**Den allmänna tolkningsregeln**

Modellavtalets artikel 3 punkt 2, den så kallade allmänna tolkningsregeln, behandlas i avsnitt 4.4.3–4.4.4.

#### 4.5.3.4 Artikel 4 – Hemvist

”ARTICLE 4

RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

*a)* he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

*b)* if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;

*c)* if he has a habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;

*d)* if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.”

I artikel 4 definieras uttrycket person med hemvist i en avtalsslutande stat ("resident of a Contracting State"). Hemvistbegreppet är av fundamental betydelse vid tillämpningen av skatteavtal och fyller tre olika funktioner.

- För det första avgränsar det avtalets tillämpningsområde tillsammans med artikel 1 som anger att avtalet är tillämpligt endast på personer som har hemvist i den ena eller båda de avtalsslutande staterna.
- För det andra ligger det till grund för hur dubbelbeskattning ska undanröjas när en person är skattskyldig i båda staterna på grund av bosättning eller liknande omständighet.
- För det tredje ligger det till grund för hur dubbelbeskattning ska undanröjas när en person är skattskyldig i den ena staten på grund av bosättning eller liknande omständighet och i den andra staten på grund av att inkomsten härrör därifrån eller att förmögenheten är belägen där.

#### **Hemvist gäller endast avtalet**

Frågan om en person har hemvist i Sverige eller i den andra staten enligt ett skatteavtal får inte sammanblandas med frågan om personen är obegränsat skattskyldig i Sverige enligt IL. Risker för sammanblandning är störst när det gäller fysiska personer, som kan vara obegränsat skattskyldiga på grund av antingen bosättning, stadigvarande vistelse eller väsentlig anknytning (3 kap. 3 § IL). Frågan om en person är obegränsat skattskyldig bedöms uteslutande enligt IL och påverkas således inte av artikel 4 i ett skatteavtal. Den som har bedömts vara obegränsat skattskyldig enligt IL fortsätter att vara det även om personen vid tillämpningen av ett skatteavtal ska anses ha hemvist i den andra staten. Personen beskattas enligt samma regler som andra obegränsat skattskyldiga, i den mån Sverige har beskattningsrätt till de aktuella inkomsterna enligt avtalet. Se till exempel RÅ 1996 ref. 38 och prop. 1995/96:121 om den numera upphävda lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, s. 17 f.

#### **Villkor för hemvist**

Artikel 4 punkt 1 kan sägas innefatta två villkor som ska vara uppfyllda för att en person ska ha hemvist i en viss avtalsslutande stat. Personen ska vara skattskyldig ("liable to tax") i denna stat och skattskyldigheten ska grunda sig på domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet ("domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature"). I vissa svenska avtal används ordet hemvist i stället för domicil.

Skattskyldigheten enligt intern rätt i de avtalsslutande staterna kan ändras under ett beskattningsår och som en följd av detta kan en person ha hemvist enligt ett skatteavtal i den ena staten en del av året och i den andra staten (eller inte i någon av staterna) en annan del av året.

**Domicil etcetera**

De begrepp som används i artikel 4 har inte några exakta motsvarigheter i intern svensk rätt. Domicil eller hemvist ("domicile") motsvaras i fråga om fysiska personer närmast av bosättning (3 kap. 3 § första stycket 1 IL) och i fråga om juridiska personer närmast av registrering i Sverige (6 kap. 3 § IL). Bosättning ("residence") torde endast vara aktuellt i fråga om fysiska personer och motsvaras närmast av stadigvarande vistelse (3 kap. 3 § första stycket 2 IL). Plats för företagsledning motsvaras närmast av "platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet" (6 kap. 3 § IL). Annan liknande omständighet motsvaras i fråga om fysiska personer närmast av väsentlig anknytning (3 kap. 3 § första stycket 3 IL) och i fråga om juridiska personer av "någon annan sådan omständighet" (6 kap. 3 § IL).

**Skattskyldighet**

Enligt artikel 4 punkt 1 krävs för hemvist i en viss avtalsslutande stat att personen är skattskyldig där på någon av de i punkten angivna grunderna (domicil etcetera). Att en fysisk eller juridisk person är skattskyldig i en stat för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där innebär inte att personen har hemvist i den staten enligt artikel 4 (punkt 1 sista meningen). För Sveriges del innebär detta att endast en fysisk eller juridisk person som är obegränsat skattskyldig på någon av de grunder som anges i 3 kap. 3 eller 4 § IL respektive 6 kap. 3 § IL kan ha hemvist här enligt ett skatteavtal. Sådan person som avses i 3 kap. 4 § IL är obegränsat skattskyldig i Sverige oberoende av bosättningsförhållanden och har därför hemvist här enligt artikel 4 punkt 1.

Vad som nu sagts gäller på motsvarande sätt i den andra staten, det vill säga endast en person som är skattskyldig där grund av domicil etcetera kan ha hemvist i den staten enligt avtalet. Om en person under en och samma tidsperiod bedöms ha hemvist enligt artikel 4 punkt 1 i båda avtalsslutande stater måste en hemviststat fastställas enligt artikel 4 punkt 2, se vid kantrubrikerna Dubbelt hemvist – fysisk person och Dubbelt hemvist – juridisk person nedan.

**Skattskyldigheten  
begränsad pga.  
speciallagstiftning**

Det kan vara oklart om kravet på skattskyldighet i artikel 4 punkt 1 är uppfyllt när en person i princip är skattskyldig på grund av domicil etcetera i en avtalsslutande stat men är helt eller delvis skattebefriad till följd av speciallagstiftning i den staten. Frågan behandlas i punkt 8.5 och 8.6 i OECD:s kommentarer till artikeln och där nämns som exempel pensionsfonder, välgörenhets- och andra organisationer som kan vara undantagna från skattskyldighet, men endast om de uppfyller alla de krav för undantagande som anges i skattelagarna. Olika stater har olika uppfattning när det gäller om sådana organisationer har hemvist i en avtalsslutande stat enligt ett skatteavtal. Stater som inte anser det förutsätts ta upp frågan vid sina bilaterala avtalsförhandlingar.

I RÅ 1987 ref. 162 var fråga om en person som var skattskyldig i Storbritannien på grund av bosättning där men, i fråga om kapitalvinst på utländska aktier, endast för vinst som överfördes dit. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen hindrade denna begränsning av skattskyldigheten inte att personen hade hemvist i Storbritannien enligt avtalet.

I RÅ 1996 ref. 84 var fråga om fondbolag i Luxemburg som hade sådan anknytning dit att de normalt skulle ha varit skattskyldiga till luxemburgsk bolagsskatt. Bolagen förvaltade dock inte mer än en fond, och sådana fondbolag var enligt speciallagstiftning befriade från annan skatt än dels en engångsskatt vid bolagsbildningen, dels en årlig skatt på förmögenhet. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen hindrade denna begränsning av skattskyldigheten inte att fondbolagen hade hemvist i Luxemburg enligt avtalet. Det var tillräckligt att de hade en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt. Domstolen framhöll att den skattebefrielse som medges enligt speciallagstiftning ofta inte är ovillkorlig utan, som i det aktuella fallet, är beroende av att vissa villkor är uppfyllda. Det skulle enligt domstolen medföra problem vid avtalstillämpningen om denna var beroende av om personen i fråga från tid till annan uppfyllde sådana villkor. Om det uppställdes ett krav på faktisk beskattning skulle det enligt domstolen också leda till frågan om det räcker med att oinskränkt skattskyldighet faktiskt föreligger eller om det också krävs en viss höjd på skatteuttaget.

I propositioner till senare tids skatteavtal förordas en mer restriktiv tillämpning av begreppet ”skattskyldig” i artikel 4 punkt 1 än den Högsta förvaltningsdomstolen gjorde i



RÅ 1996 ref. 84. I propositionen till 1996 års nordiska skatteavtal sägs till exempel att den skattskyldighet som avses inte är någon formell eller symbolisk skattskyldighet, utan att personen i princip ska vara skyldig att erlægga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabletter som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten i fråga för de olika inkomster denne uppstår. Det är enligt propositionen inte tillräckligt att personen endast har en sådan anknytning till hemviststaten som för den kategori den tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt (prop. 1996/97:44, s. 49).

Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid även i RÅ 2004 ref. 29 tillämpat begreppet ”skattskyldig” i artikel 4 punkt 1 i det nordiska skatteavtalet extensivt. I målet var fråga om en norsk stiftelse som bedrev undervisnings- och förlagsverksamhet. Den var ett skattesubjekt i Norge men var skattebefriad för undervisningsverksamheten och en mindre del av förlagsverksamheten. Domstolen framhöll att enligt artikel 10 punkt 7 i avtalet kan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna komma överens om att en viss institution med allmänt välgörande eller annat allmännyttigt ändamål, vilken i den avtalsslutande stat där den har hemvist är undantagen från skatt på utdelning, i annan avtalsslutande stat ska vara befriad från skatt på utdelning från bolag i denna andra stat. Denna bestämmelse visade enligt domstolen tydligt att det förhållandet att en stiftelse åtnjuter undantag från skattskyldighet inte utgör något hinder för att den ska anses ha hemvist i en av staterna.

Av Högsta förvaltningsdomstolens ovannämnda domar framgår att en person, som i princip är skattskyldig på grund av domicil etcetera i en avtalsslutande stat, kan vara skattskyldig i denna stat i den mening som avses i artikel 4 punkt 1 även om personen är skattebefriad för en stor del av sina inkomster enligt speciallagstiftning i den staten.

#### **Conduit-bolag**

I punkt 8.2 i OECD:s kommentarer till artikeln sägs att utlandskontrollerade bolag, som är undantagna från skatt på inkomster från utlandet genom förmånlig lagstiftning som har tillkommit för att attrahera så kallade conduit-bolag (se avsnitt 4.5.3.1), faller utanför definitionen av person med hemvist i en avtalsslutande stat.

#### **Hemvist när flera avtal berörs**

Det kan inträffa att mer än ett skatteavtal berörs i en och samma situation. Antag till exempel följande. En person har utvandrat från Sverige till stat A och har därefter arbetat i enskild tjänst en kortare tid i stat B. Sverige har skatteavtal

med både A och B. Enligt intern rätt i A är personen skattskyldig på grund av sin bosättning där. Han är samtidigt obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning. Personen har därför hemvist i både Sverige och A enligt artikel 4 punkt 1 i avtalet mellan Sverige och A. Vid tillämpningen av artikel 4 punkt 2 fastställs att han ska anses ha hemvist endast i A.

Av punkt 8.2 i OECD:s kommentarer till artikeln följer att personen i denna situation inte ska anses ha hemvist i Sverige enligt artikel 4 punkt 1 i avtalet mellan Sverige och B. Han är visserligen obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern svensk rätt, men skattskyldigheten är kraftigt begränsad till följd av att han har hemvist i A enligt skatteavtalet med denna stat. Denna situation omfattas av modellavtalets artikel 4 punkt 1 sista meningen. Förutsatt att personen inte är skattskyldig i B på grund av domicil etcetera har han inte heller hemvist i B enligt avtalet mellan Sverige och B. Detta avtal är därför inte tillämpligt (artikel 1). Artikel 15 punkt 1 i avtalet med A förhindrar emellertid beskattning i Sverige av inkomsten av arbetet i B. Vissa artiklar omfattar till skillnad från artikel 15 inte inkomster från tredjeland. Då blir i stället artikel 21 (Annan inkomst) tillämplig och ger hemviststaten, i detta fall A, uteslutande beskattningsrätt (se vidare avsnitt 4.5.3.21).

**Avvikande  
hemvistartiklar**

När det gäller stater som beskattar endast inkomster med källa där måste hemvistartikeln ges en annorlunda utformning för att personer bosatta i den staten inte ska hamna utanför avtalets tillämpningsområde, se till exempel artikel 4 i skatteavtalet med Bolivia (SFS 1994:282). Även när det gäller stater som beskattar personer på grund av medborgarskap krävs en särskild bestämmelse för att avtalet ska omfatta personer som är medborgare men inte har domicil etcetera i den staten, se till exempel artikel 4 i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617).

**Delägarbeskattade  
juridiska personer**

Eftersom hemvist i en avtalsslutande stat enligt artikel 4 punkt 1 förutsätter skattskyldighet i den staten på grund av domicil etcetera är skatteavtal normalt inte tillämpliga på delägarbeskattade juridiska personer, till exempel svenska handelsbolag. En sådan person är inte ett skattesubjekt och är därmed inte skattskyldig i den stat där den hör hemma (se till exempel prop. 1990/91:173 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien, s. 39).

Skatteverket anser att om en delägarbeskattad juridisk person inte omfattas av hemvistartikeln i ett av Sverige ingånget skatteavtal, omfattas inte heller dess inkomster av avtalet. Om en delägarbeskattad juridisk person omfattas av ett skatteavtals hemvistartikel omfattas dess inkomster av avtalet, men bara vad avser inkomster som beskattas hos delägare som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna enligt avtalet. Detta gäller såväl för den delägarbeskattade juridiska personen som för dess delägare (Skatteverket 2005-04-05, dnr 130 133798-05/111).

**Särskild  
bestämmelse  
i vissa avtal**

I nyare svenska skatteavtal finns i artikel 4 punkt 1 en särskild bestämmelse som tar sikte på handelsbolag och delägarbeskattade utländska juridiska personer (det nordiska skatteavtalet är ett av dem, se avsnitt 4.6.2).

I artikel 4 punkt 1 b i skatteavtalet med Botswana (SFS 1992:1197) sägs beträffande handelsbolag och dödsbon att uttrycket person med hemvist i en avtalsslutande stat inbegriper 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 som uppbär ränta från Botswana och som har två delägare med hemvist i Sverige och en delägare med hemvist i tredje stat till två tredjedelar har hemvist i Sverige och således till denna del omfattas av avtalet. Konsekvensen blir att den i avtalet stipulerade källskatten på räntan (15 %) tas ut på två tredjedelar av ränteintäkten. Den resterande tredjedelen av räntan träffas däremot av full botswansk skatt eftersom den tredje delägaren har hemvist i tredje stat och handelsbolaget till denna del inte omfattas av skatteavtalet. Handelsbolaget kan naturligtvis erhålla motsvarande nedsättning om ett skatteavtal mellan den stat där den tredje delägaren har hemvist och Botswana har bestämmelser motsvarande de nu redovisade.

Artikel 4 punkt 1 i skatteavtalet med Belgien (SFS 1991:606) har fått en något annorlunda utformning beroende på att belgiska handelsbolag är skattesubjekt där. Enligt bestämmelsen åsyftar uttrycket person med hemvist i en avtalsslutande stat även, beträffande Sverige, handelsbolag som har sin verkliga ledning här. Detta gäller dock endast i den utsträckning bolagets inkomst eller dess förmögenhet beskattas i Sverige, antingen hos bolaget eller hos dess delägare, som om person med hemvist i Sverige uppburit inkomsten eller innehaft förmögenheten. Har handelsbolaget delägare som inte

beskattas såsom bosatta i Sverige för sin andel av bolagets inkomster omfattas denna del av handelsbolagets inkomst inte av avtalet (prop. 1990/91:173 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien, s. 39).

**Amerikanskt LLC** Att ett delägarbeskattat amerikanskt Limited Liability Company (LLC) vid tillämpningen av skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) ska anses som en person med hemvist där framgår av RÅ 2004 ref. 20.

**Dubbelt hemvist – fysisk person** Om en person är skattskyldig på grund av domicil etcetera i båda avtalsslutande stater har personen hemvist i båda staterna enligt artikel 4 punkt 1, så kallat dubbelt hemvist. Vilken av staterna som ska utgöra hemviststat vid tillämpning av avtalet ska då avgöras enligt artikel 4 punkt 2.

De omständigheter som avses i bestämmelsen kan ändras under ett beskattningsår och som en följd av detta kan en person ha hemvist enligt avtalet i den ena staten en del av året och i den andra staten en annan del av året.

De kriterier som anges i punkt 2 ska bedömas ett i taget. Om ett kriterium utpekar den ena staten som hemviststat ska man inte gå vidare till nästa. Om personen exempelvis har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande endast i den ena staten, ska denna stat utgöra hemviststat ("permanent home", punkt 2 a första meningen). Man ska då inte gå vidare och bedöma centrum för levnadsintressena ("centre of vital interests", punkt 2 a andra meningen).

Enligt artikel 4 punkt 3 i skatteavtalet med Spanien (SFS 1977:75) ska hemviststaten vid dubbelt hemvist i vissa fall fastställas genom överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna, se vidare Skatteverkets skrivelse 2009-12-14, dnr 131 907604-09/111.

**Dubbelt hemvist – juridisk person** Har annan person än fysisk person dubbelt hemvist gäller enligt artikel 4 punkt 3 att personen ska anses ha hemvist i den avtalsslutande stat där den har sin verkliga ledning ("effective management").

I svenska skatteavtal förekommer, beträffande bolag, att ett sådant ska anses ha hemvist i den stat där det är medborgare (Egypten, SFS 1995:543) eller i den stat enligt vars lagstiftning det bildats (Amerikas Förenta Stater, SFS 1994:1617) och, beträffande annan person än fysisk person eller bolag, att hemviststaten ska fastställas genom överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna (Egypten, SFS 1995:543).

#### 4.5.3.5 Artikel 5 – Fast driftställe

##### ”ARTICLE 5

##### PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purpose of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term “permanent establishment” includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs *a* to *e*, provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies – is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or

another agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a contracting State controls or is controlled by a company of the other Contracting State, or which carries on business in that other Contracting State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.”

Begreppet fast driftställe används huvudsakligen för att bestämma en avtalsslutande stats rätt att beskatta inkomsten från ett företag i den andra avtalsslutande staten. Enligt artikel 7 (Business profits) kan en avtalsslutande stat beskatta inkomsten från ett företag i den andra avtalsslutande staten endast om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den förstnämnda staten. Innebörden av begreppet har också betydelse för tillämpningen av bl.a. reglerna om beskattning av inkomst av enskild tjänst i artikel 15.

Före år 2000 behandlades inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i en egen artikel i OECD:s modellavtal, artikel 14. Avskaffandet av artikel 14 innebär att definitionen av ”fast driftställe” blir tillämplig på vad som tidigare utgjorde en stadigvarande anordning. Se vidare avsnitt 4.5.3.14.

Bestämmelserna om fast driftställe i intern svensk rätt finns i 2 kap. 29 § IL och motsvarar i princip modellavtalets bestämmelse. För att ett företag i en annan avtalsslutande stat ska kunna beskattas för företagets vinst (artikel 7) i Sverige förutsätts att skattskyldighet föreligger enligt bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL. Är så fallet tas ställning till om ett fast driftställe föreligger också enligt bestämmelserna i aktuellt skatteavtal (artikel 5). Skatteavtalens bestämmelser och svensk intern rätt överensstämmer i de flesta fall men inte alltid. I avsnitt 50.2 beskrivs den interna bestämmelsen om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL. Skillnaden mellan den interna bestämmelsen och artikel 5 i OECD:s modellavtal tas upp i avsnitt 50.3.

#### **Huvudregel**

I modellavtalets artikel 5 punkt 1 finns huvudregeln för begreppet fast driftställe. De väsentliga kännetecknen på fast driftställe i avtalets mening beskrivs i punkt 2 i kommentaren till artikel 5.

Punkt 1 definierar uttrycket ”fast driftställe” som en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet (business) helt eller delvis bedrivs. Definitionen innehåller de tre villkor som ska vara uppfyllda för att ett fast

driftställe ska föreligga. Det ska finnas en plats för affärsverksamheten, platsen ska användas stadigvarande och affärsverksamheten ska bedrivas från platsen. Detta innebär oftast att det finns personer, som på ett eller annat sätt är beroende av det utländska företaget (personal), som sköter företagets verksamhet i den stat där den stadigvarande platsen är belägen. Fast driftställe kan dock i vissa fall föreligga då det endast finns automatiserad utrustning som utför företagets affärsverksamhet (se vidare vid kantrubriken Automatisk utrustning).

**Svensk rättspraxis  
– huvudregeln**

I ett förhandsbesked som fastställts av Högsta förvaltningsdomstolen har frågan prövats om vad som avses med fast driftställe enligt intern rätt och skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland (RÅ 1998 not. 188).

Förhållandena enligt ansökan om förhandsbesked var följande. Ett tyskt bolag vars verksamhet bestod av tillverkning och försäljning av vissa produkter önskade avsätta en del av produktionen på den svenska marknaden. Företaget avsåg att etablera ett kontor med utställningslokal i Sverige samt anställa tre personer som skulle tjänstgöra vid kontoret med förmedling och marknadsföring av företagets produkter.

Avsikten var att en person skulle sköta verksamheten på kontoret, såsom att handha telefonkontakter och förevisa företagets produkter, medan de andra skulle bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder. I verksamheten skulle ingå att distribuera broschyrer och generellt informera om företagets produkter, samt att lämna upplysningar om tekniska data avseende dessa etc.

I ansökan framhölls särskilt att personalen vid det svenska kontoret inte skulle ha rätt att, för det tyska företagets räkning, ingå bindande leveransavtal med potentiella kunder, eller på annat sätt avtalsmässigt binda det tyska företaget. Det skulle tydligt framhållas för de svenska kunderna att de i Sverige anställda inte var säljare, utan endast agerade såsom bud och förmedlare av upplysningar avseende produkterna. Inget hindrade att svenska kunder vände sig direkt till det tyska företaget när avtal skulle ingås.

Leveransavtalen skulle accepteras i och fullgöras från Tyskland, liksom beslut i personalfrågor. Vidare skulle orderbekräftelser och fakturor, indrivningsfrågor och kostnader för Sverigekontoret hanteras i Tyskland.

Det tyska företaget gjorde gällande att det var fråga om ett representationskontor och att verksamheten var av sådant slag att fast driftställe, enligt artikel 5 punkt 4 e) i skatteavtalet med Tyskland, inte skulle anses föreligga eftersom kontoret uteslutande skulle användas för att ombesörja reklam, ge upplysningar eller liknande verksamhet av förberedande eller biträdande art.

Skatterättsnämnden uttalade att det tilltänkta kontoret enligt intern rätt tveklöst utgjorde en stadigvarande plats för det tyska företags affärsverksamhet. Med hänsyn till arten av de arbetsuppgifter som de vid kontoret anställda enligt ansökningsen skulle utföra, som att ”bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder”, fick vidare företags verksamhet delvis anses bedriven från kontoret (jfr punkt 7 och 10 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal).

Vidare fann nämnden att även om vissa delar av den vid kontoret bedrivna verksamheten kan vara att hänföra till sådan verksamhet som avses i artikel 5 punkt 4 e) i skatteavtalet med Tyskland, kunde verksamheten vid kontoret inte uteslutande anses vara av den arten. Även vid tillämpning av skatteavtalet medförde därför inrättandet av ett kontor i Sverige, enligt de i ärendet lämnade förutsättningarna, att företaget skulle anses ha ett fast driftställe här i landet. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet.

De slutsatser man kan dra av detta förhandsbesked är bl.a. att det saknar självständig betydelse huruvida beställningar görs eller fakturering sker via ett i Sverige inrättat kontor, när affärsverksamhet påbörjats genom anställda vid kontoret. Om personal anlitas för uppsökande verksamhet hos potentiella kunder har gränsen passerats för vad som kan betraktas som en verksamhet av uteslutande förberedande eller biträdande art (jfr punkt 24 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal).

#### **Plats, exempel**

I punkterna 4–11 i kommentaren till artikel 5 beskrivs de ovan nämnda begreppen närmare. Uttrycket plats omfattar lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företags rörelse, antingen den används uteslutande för detta syfte eller inte. Även om en lokal inte står till företags förfogande eller inte behövs för att bedriva företags rörelse kan en plats anses föreligga om företaget förfogar över visst utrymme. Det saknar betydelse om företaget äger eller hyr eller på annat sätt förfogar över lokalen, anordningen eller



anläggningen. En plats kan föreligga även om ett företag olagligen tagit en viss lokal i besittning eftersom det räcker att företaget har ett visst utrymme till sitt förfogande (punkt 4–4.1).

Som exempel på plats kan nämnas ett marknadsstånd eller visst område som stadigvarande används i ett tullupplag (t.ex. för lagring av tullpliktiga varor). Platsen för affärsverksamheten kan också vara belägen i ett annat företags affärsutrymmen. Vidare kan nämnas att ett s.k. hemmakontor, dvs. det faktum att en anställd hos det utländska företaget arbetar utifrån sin bostad, kan utgöra en plats i den mening som avses i artikeln. Frågan om fast driftställe föreligger är dock bl.a. beroende av om bolagets kärnverksamhet till någon del bedrivs från hemmet och om hemmakontoret står till det utländska bolagets förfogande. Se vidare avsnitt 50.2.2 vid kantrubriken Arbete i hemmet (punkt 4–4.1).

#### **Förfogande över platsen**

Att företaget är verksamt på en viss plats medför dock inte nödvändigtvis att platsen står till företagets förfogande. I det fall en säljare för ett företag regelbundet besöker en större kund och i samband därmed träffar inköpschefen på dennes kontor, står kundens lokaler inte till företagets förfogande. Således föreligger inte en stadigvarande plats för säljarens affärsverksamhet. Ett annat exempel är ett åkeriföretag som varje dag under ett antal år har använt sig av en lastkaj vid en kunds lagerlokal för att leverera varor som den kunden köpt. Åkeriets närvaro vid lastkajen är så begränsad att åkeriföretaget inte har denna plats till sitt förfogande på sådant sätt att den konstituerar ett fast driftställe för det företaget. Ett tredje exempel avser en målare som under två år tillbringar tre dagar i veckan i sin huvudklients stora kontorsbyggnad. Här innebär målarens närvaro i kontorsbyggnaden att han får fast driftställe. Anledningen är att han där utför måleriarbete, den för hans verksamhet viktigaste funktionen (s.k. kärnverksamhet) (punkt 4.2–4.5).

Uttrycket i huvuddefinitionen ”från vilken affärsverksamheten bedrivs” ska ges en vid mening och vara tillämplig på varje situation när affärsverksamhet bedrivs på en särskild plats som står till företagets förfogande för detta syfte. T.ex. kan företag som asfalterar en väg anses bedriva sin verksamhet ”från” den plats där asfalteringen äger rum (punkt 4.6).

#### **Svensk rättspraxis**

En till Belgien utflyttad person har enligt Högsta förvaltningsdomstolen ansetts bedriva skogsbruk från fast driftställe i Sverige även om denne hade träffat ett skötselavtal med ett

skogsbolag i Sverige (RÅ 2001 ref. 38). Domstolen ansåg att personen bedrivit verksamheten i Sverige eftersom alla väsentliga åtgärder varit beroende av hans godkännande och eftersom han stått risken för förlust i verksamheten.

#### **Flera platser**

Enligt definitionen ska platsen för affärsverksamhet vara stadigvarande. Med det menas att det i princip måste finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamhet och en bestämd geografisk punkt. Utrustningen som bildar platsen för affärsverksamhet måste dock inte vara fast förenad med den mark den står på utan det är tillräckligt att utrustningen blir kvar på ett bestämt ställe (punkt 5).

Viss typ av affärsverksamhet är sådan till sin natur att den flyttas mellan olika närbelägna platser. Det kan då vara svårt att avgöra om det föreligger ett eller kanske två fasta driftställen. I de fall då ett särskilt område, inom vilket verksamheten flyttas, kan anses utgöra en kommersiellt och geografiskt sammanhängande enhet anses normalt ett fast driftställe föreligga. Ett exempel är ett s.k. kontorshotell i vilket ett konsultföretag regelbundet hyr olika kontor. Kontorshotellet kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet eftersom byggnaden utgör en geografisk enhet och för konsultföretaget är kontorshotellet en enskild plats för affärsverksamhet. Av samma anledning utgör en gågata eller marknad, ett utomhus beläget salutorg eller en mässa där en affärsman regelbundet ställer upp sitt salustånd, en enskild plats för affärsverksamhet för den affärsmannen. Å andra sidan, om det inte finns något kommersiellt samband mellan de aktiviteter/arbeten som utförs, ska inte den omständigheten att aktiviteterna/arbetena bedrivs inom en geografiskt begränsad yta medföra att den ytan anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet. Om t.ex. en målare efter hand utför arbete i en stor kontorsbyggnad och detta sker enligt av varandra oberoende kontrakt och för ett antal av varandra oberoende kunder kan byggnaden inte anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet. Om målaren i stället, enligt ett enskilt kontrakt, utför arbete runtom i en byggnad för en enskild kunds räkning utgör detta ett enda projekt för denna målare. Byggnaden kan då utgöra en enskild plats för affärsverksamheten (punkt 5.1–5.3).

En plats där verksamhet bedrivs som en del i ett enskilt projekt som är en sammanhängande kommersiell enhet kan dock sakna det nödvändiga geografiska sambandet för att anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet. Som exempel kan nämnas en konsult som enligt ett projekt för utbildning av en

banks personal arbetar vid olika filialer belägna på olika platser. Varje filial ska då bedömas för sig. Om konsulten i stället flyttar från ett kontor till ett annat inom en och samma filial, belägen på en viss plats, ska han anses vara kvar på samma plats för affärsverksamheten (punkt 5.4).

När det gäller frågan om flera platser vid byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet konstituerar fast driftställe, se vidare nedan vid kantrubriken Byggnation/projekt som förflyttas.

#### **Stadigvarande**

Eftersom platsen för affärsverksamhet måste vara stadigvarande, kan ett fast driftställe bara anses föreligga om platsen för affärsverksamhet har en viss grad av varaktighet, dvs. om den inte är av tillfällig natur. En plats för affärsverksamhet kan emellertid utgöra ett fast driftställe även om den i realiteten bara består under en mycket kort tid. Frågan om ett fast driftställe föreligger är då svår att avgöra. Medlemsstaternas praxis på området har inte varit enhetlig. Erfarenhet visar dock att ett fast driftställe normalt inte ansetts föreligga i fall då en verksamhet bedrivits i en stat under kortare tid än sex månader. Ett undantag är dock när verksamheten är av återkommande natur. I sådana fall måste varje period under vilken platsen används beaktas tillsammans med antalet gånger som platsen används (vilket kan sträcka sig över ett antal år). Ett annat undantag har gjorts för affärsverksamhet som utslutande bedrivs i den andra staten. I denna situation kan affärsverksamheten ha kort varaktighet beroende på dess natur, men eftersom verksamheten utslutande har bedrivits i den andra staten är dess anknytning dit starkast (jfr avsnitt 50.2.2 vid kantrubrikerna Stadigvarande och Säsongarbete) (punkt 6).

#### **Tillfälliga avbrott och korta tidsperioder**

Tillfälliga avbrott i verksamheten innebär inte att ett fast driftställe upphör att existera. När en viss plats för affärsverksamhet endast används för kortare tidsperioder men detta användande sker regelbundet under en längre tid måste vid bedömningen om fast driftställe föreligger hänsyn tas till periodernas längd och antalet perioder. Kan då konstateras att verksamheten sammanlagt pågår en längre tidsperiod ska platsen för affärsverksamhet inte anses vara av rent tillfällig natur (punkt 6.1).

Om en verksamhet avvecklas i förtid och därför endast består en mycket kort tid kan platsen ändå utgöra ett fast driftställe under den period som verksamheten har bedrivits. Så kan t.ex. vara fallet om den avvecklats till följd av särskilda för-

hållanden (t.ex. den skattskyldiges död eller felinvestering) (punkt 6.3).

**Uthyrning  
av tillgångar**

Om materiella eller immateriella tillgångar hyrs ut till tredje person från en stadigvarande plats för affärsverksamhet som ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra staten, medför i allmänhet denna verksamhet att platsen för uthyrningsverksamheten blir fast driftställe. Detsamma gäller om kapital tillhandahålls från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Om företaget inte har en sådan stadigvarande plats i den andra staten blir inte den uthyrda egendomen i sig att anse som fast driftställe för uthyraren, om avtalet bara avser uthyrning. Detta gäller även ifall uthyraren efter installation av utrustningen tillhandahåller personal för att sköta denna om detta sker under hyrestagarens ledning och kontroll. Dock, om personalen har mer omfattande uppgifter kan uthyrarens verksamhet gå utöver ren uthyrning och utgöra affärsverksamhet. I sådant fall kan fast driftställe anses föreligga om varaktighetskriteriet är uppfyllt. I det fall då uppgifterna har ett nära samband med eller motsvarar uppgifter som utförs i byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet så tillämpas den särskilda regel som finns avseende sådan verksamhet i artikel 5 punkt 3 (se vidare nedan vid kantrubriken Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet) (punkt 8).

**Containers**

Uthyrning av containers innebär uthyrning av industriell eller kommersiell utrustning. Frågan om fast driftställe uppkommer för ett företag som bedriver uthyrning av containers behandlas i en särskild rapport, ”The taxation of Income Derived from the Leasing of Containers”. Rapporten återfinns i volym II av fullängdsversionen av OECD:s modellavtal på s. R(3)-1 (punkt 9).

**Affärsverksamhet**

Det utländska företagets kärnverksamhet måste definieras för att kunna avgöra om affärsverksamhet bedrivs från platsen. En kärnverksamhet torde kunna sägas vara en väsentlig och betydande del av företagets affärsverksamhet. Det kan vara svårt att i vissa fall avgöra om den verksamhet som bedrivs är kärnverksamhet eller av förberedande eller biträdande art. En bedömning av verksamheten måste göras i varje enskilt fall. Se vidare avsnitt 50.2. samt nedan vid kantrubriken Undantag från fast driftställe – förberedande eller biträdande verksamhet.

**Personal**

Ett företags affärsverksamhet bedrivs normalt av näringsidkaren eller av anställda (personal) och andra personer som får instruktioner av företaget (t.ex. representanter utan självständig ställning). De befogenheter som exempelvis personal har i för-

hållande till tredje man saknar betydelse vid bedömningen av om fast driftställe föreligger. För bedömningen är det också oväsentligt om en representant har fullmakt att sluta avtal eller inte, om han arbetar vid den stadigvarande platsen för affärsverksamheten (punkt 10).

**Automatisk  
utrustning**

Fast driftställe kan anses föreligga även i de fall då företagets verksamhet bedrivs huvudsakligen med hjälp av automatisk utrustning och personalens uppgifter inskränker sig till att sätta upp, sköta, övervaka och underhålla utrustningen. Spel- och försäljningsautomater som ett företag i en stat satt upp i den andra staten kan utgöra ett fast driftställe om företaget, förutom att installera maskinerna, också driver och underhåller dem. Det sagda gäller också om automaterna drivs och underhålls av en representant som saknar självständig ställning gentemot företaget (beroende representant). Fast driftställe föreligger dock inte om företaget efter installationen hyr ut automaterna till andra företag (punkt 10).

**Verksamhetsstart  
och upphörande**

Fast driftställe föreligger så snart företaget på plats påbörjar förberedelserna av den verksamhet som ska bedrivas varaktigt från den stadigvarande platsen. Om inga förberedelser behövs föreligger ett fast driftställe så snart företaget börjar bedriva verksamhet från den stadigvarande platsen. Tid för själva upprättandet av platsen bör dock inte medräknas om denna väsentligen skiljer sig från den varaktiga verksamheten. Som exempel kan nämnas att anskaffande av lokal samt hyra av maskiner inte bör medräknas i tid för upprättandet. Annan verksamhet såsom t.ex. olika typer av marknadsaktiviteter torde dock inkluderas. Det fasta driftstället upphör att finnas till när den stadigvarande platsen överläts eller när verksamheten upphör, dvs. när alla åtgärder som har samband med det fasta driftställets tidigare verksamhet avslutas. Tillfälligt avbrott i verksamheten anses inte som upphörande. Om den stadigvarande platsen för affärsverksamhet hyrs ut till annat företag, används platsen vanligen endast för detta företags verksamhet och inte för uthyrarens (punkt 11).

**Svensk rättspraxis  
– verksamheten  
upphör?**

Beträffande tidpunkten för verksamhetens upphörande är det s.k. travhästmålet, av intresse (RÅ 1993 ref. 29). Kommentarer till rättsfallet finns i avsnitt 50.4 vid kantrubriken ”Inkomsten hänför sig till”.

**Exempellista  
– plats**

Artikel 5 punkt 2 innehåller exempel på anordningar och platser som var och en kan anses utgöra ett fast driftställe. Så är dock fallet endast om de uppfyller de i punkt 1 angivna

villkoren, dvs. det måste vara en stadigvarande plats där affärsverksamhet bedrivs.

**Svensk rättspraxis  
– plats för affärs-  
verksamhet**

Frågan om en bostad kan vara en stadigvarande plats för affärsverksamhet och därmed ett fast driftställe har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2009 ref. 91). Kapitalförvaltning bedrevs av ett norskt bolag ägt av en i Sverige bosatt fysisk person. Styrelsen hade säte i Norge och bestod av ägaren samt en norsk person. Inga anställda fanns. Kapitalförvaltningen skulle bedrivas av ägaren för bolagets räkning. Bolaget skulle inte ha något kontor i Sverige.

Högsta Förvaltningsdomstolen konstaterar att även om det inte finns någon särskild lokal kommer ägaren enligt uppgift att befinna sig i bostaden när han lämnar sina instruktioner, varför det saknas anledning att utgå från annat än att också övrigt arbete med kapitalförvaltningen åtminstone delvis kommer att utföras där. Ägarens bostad i Sverige anses därmed vara en sådan stadigvarande plats för affärsverksamhet som konstituerar ett fast driftställe. Enligt Skatteverkets uppfattning är det värt att notera att omfattningen av den affärsverksamhet, kapitalförvaltning, som bedrevs i bolaget inte var tillräckligt stor för att utgöra handel med värdepapper. Kapitalförvaltning var dock bolagets s.k. kärnverksamhet vilken bedrevs från en stadigvarande plats, ägarens bostad. Fast driftställe förelåg således enligt huvudregeln i 2 kap. 29 § IL och enligt artikel 5 punkt 1 i det nordiska skatteavtalet.

**Plats för  
byggnads-,  
anläggnings-  
eller installations-  
verksamhet**

Enligt artikel 5 punkt 3 utgör en plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet fast driftställe först om verksamheten pågår under mer än tolv månader. Verksamheten vid det fasta driftstället ska då beskattas från den första dagen. Tidsgränsen varierar i olika svenska skatteavtal och saknas i 2 kap. 29 § IL (se vidare avsnitt 50.3). I punkterna 17–20 i kommentaren till artikel 5 finns förklaringar på vad som ryms inom den s.k. byggregeln i punkt 3.

Det är inte endast uppförandet av byggnad som innefattas utan också väg-, bro- eller kanalbygge, renovering (mer än bara underhåll eller ommålning och omtapetsering) av byggnader, vägar, broar eller kanaler, utläggande av rörledning samt schaktning och muddring. Vidare är begreppet ”installationsverksamhet” inte begränsat till en installation hänförlig till ett anläggningsprojekt, utan inkluderar också installation av ny utrustning, såsom en komplex maskin, i en redan existerande

byggnad eller utomhus. Planering och övervakning på platsen för uppförandet av en byggnad omfattas också (punkt 17).

**Reparation  
och underhåll**

Som framgår ovan så omfattas renovering av den s.k. byggregeln. Är det i stället fråga om reparationer och underhåll tillämpas huvudregeln i artikel 5 punkt 1 för att avgöra om fast driftställe föreligger. Av kommentaren framgår att ommålning och tapetsering inte omfattas av byggregeln. Var gränsen går mellan renovering och reparation och underhåll är dock inte klart (punkt 17).

**Tidsperioden**

Den s.k. tolv månadersgränsen gäller för varje särskild byggplats eller projekt och börjar räknas när entreprenören inleder sitt arbete. Här inbegrips förberedande arbete i landet där byggnaden etc. ska uppföras, om entreprenören exempelvis inrättar ett planeringskontor för byggnadsarbetet. Om samma entreprenör sedan tidigare har utfört arbete vid en annan byggplats i aktuellt land ska denna tid inte inkluderas vid beräkningen av tolv månadersperioden för den ”nya” byggplatsen förutsatt att projekten inte har något samband. Tidsperioden räknas i allmänhet ända till arbetet är avslutat eller definitivt avbrutits. Byggnadsverksamhet etc. anses inte upphöra när arbetet tillfälligt avbryts. Säsongsmissigt eller annat tillfälligt avbrott bör inräknas i tiden när man bestämmer byggnadsverksamhetens varaktighet. Sådana avbrott inbegriper exempelvis avbrott på grund av dåligt väder, materialbrist eller arbetskonflikt. Som exempel kan nämnas en entreprenör som inleder ett vägarbete den 1 maj och upphör den 1 november på grund av svåra väderleksförhållanden eller brist på material, men som återupptar arbetet den 1 februari följande år och fullbordar vägen den 1 juni. Då anses entreprenörens byggnadsverksamhet utgöra fast driftställe eftersom 13 månader förflutit mellan den tidpunkt när denne påbörjar arbetet (den 1 maj) och tidpunkten när han blev färdig (den 1 juni följande år) (punkt 19).

Om ett företag som är huvudentreprenör har åtagit sig att utföra ett omfattande byggnadsprojekt och lämnar delar av projektet till en underentreprenör kommer tid som underentreprenören använt för arbete på byggnadsplatsen anses vara tid som huvudentreprenören använt för byggnadsprojektet. Enligt byggregeln får underentreprenören själv fast driftställe på byggnadsplatsen om hans verksamhet där pågår mer än tolv månader (punkt 19).

När det gäller handelsbolag och andra delägarbeskattade subjekt ska tolv månaderstestet utföras på handelsbolagsnivå

såvitt avser dess verksamhet. Om den tid som handelsbolagets delägare och anställda tillbringat på byggnadsplatsen överstiger tolv månader kommer den verksamhet som handelsbolaget utövar att anses vara bedriven från ett fast driftställe. Varje enskild delägare kommer följaktligen att anses ha ett fast driftställe såvitt gäller beskattningen av dennes andel av handelsbolagets inkomst av rörelse, och detta oavsett den tid som delägaren själv tillbringat på den aktuella platsen (punkt 19.1).

**Byggnation/  
projekt som  
förflyttas**

Anläggnings- eller installationsverksamhet kan till sin karaktär vara sådan att entreprenörens verksamhet, alltefter som arbetet fortskrider, flyttas till ny plats. Så kan vara fallet t.ex. när väg eller kanal byggs, vattenled muddras eller rörledning läggs ut. I sådana fall saknar det betydelse att arbetskraften inte befinner sig på en bestämd plats under tolv månader. Den verksamhet som bedrivs på varje särskilt ställe utgör en del av en enda verksamhet, och denna verksamhet anses som fast driftställe om den som helhet pågår mer än tolv månader (punkt 20).

**Kontinental-  
sockeln**

I skatteavtal med stater som har verksamhet på sin kontinentalsockel finns ofta en särskild bestämmelse om när ett fast driftställe uppkommer, se t.ex. artikel 21 i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512 och 1997:920), artikel 21 i skatteavtalet med Litauen (SFS 1993:1274), artikel 25 i skatteavtalet med Nederländerna (SFS 1992:17) och artikel 28 i skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:912).

**Undantag från  
fast driftställe  
– förberedande  
eller biträdande  
art**

I artikel 5 punkt 4 anges en rad verksamheter som utgör undantag från den i punkt 1 intagna huvuddefinitionen. Gemensamt för de verksamheterna är att fast driftställe inte föreligger även om de bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Verksamheter som nämns i denna punkt är i allmänhet av förberedande eller biträdande art.

För att undantagen i artikel 5 punkt 4 ska vara tillämpliga ska verksamheten utslutande vara av sådan art som anges där. En plats för affärsverksamhet som används både för förberedande eller biträdande art och för kärnverksamhet konstituerar i sin helhet ett fast driftställe. Ett exempel på detta är när ett lager är en plats från vilken det utlämnas gods och även från vilken det sker försäljning.

För att undantaget ska vara tillämpligt krävs också att den förberedande eller biträdande art enbart avser det egna företagets verksamhet. Om exempelvis tjänster utförs för egen



	<p>räkning men även tillhandahålls åt andra företag uppkommer ett fast driftställe om övriga villkor är uppfyllda.</p>
<b>Svensk rättspraxis – huvudregeln eller förberedande verksamhet</b>	<p>I ett förhandsbesked som fastställts av Högsta förvaltningsdomstolen har frågan prövats om vad som avses med fast driftställe enligt intern rätt och skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland (RÅ 1998 not.188). Kommentrar finns vid kantrubrik Svensk rättspraxis – huvudregeln.</p>
<b>Beroende representant</b>	<p>Även om ett utländskt företag inte får ett fast driftställe enligt huvuddefinitionen kan en så kallad beroende representant medföra att fast driftställe uppkommer enligt artikel 5 punkt 5. Av punkterna 32–33.1 i kommentaren till artikel 5 framgår att en sådan person ska ha och regelmässigt använda en fullmakt att företräda ett utländskt företag i det andra landet samt där ingå avtal för företagets räkning. Vidare ska fullmakten gälla avtal som är relevanta i det utländska företagets affärsverksamhet. Vad som menas med att regelmässigt använda fullmakten måste bestämmas med hänsyn till de kommersiella förhållandena i verksamheten och kravet ska spegla principen att företagets närvaro i det andra landet ska vara mer än tillfällig.</p>
<b>Fullmakt att sluta avtal i företagets namn</b>	<p>Vidare framgår att begreppet fullmakt att sluta avtal i företagets namn inte är begränsat till att avse fall då representanten bokstavligen sluter avtal i företagets namn utan också omfattar fall då representanten sluter ett avtal som är bindande för företaget även om avtalet i det konkreta fallet inte ingås i företagets namn (punkt 32.1).</p>
<b>Oberoende representant</b>	<p>Om ett företag däremot bedriver affärsverksamhet i det andra landet genom att där använda en mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, och denne agerar i sin vanliga affärsverksamhet, anses inte en sådan person medföra att fast driftställe uppkommer för företaget (artikel 5 punkt 6).</p>
<b>Kommissionär</b>	<p>I avsnitt 50.2.2 behandlas kommissionärsförhållanden enligt kommissionslagen. Av avsnittet framgår att kommissionären i normalfallet inte binder kommittenten, dvs. det utländska företaget. Det framgår också att det är Skatteverkets uppfattning att det i ett sådant fall inte föreligger något fast driftställe.</p>
<b>Dotterbolag</b>	<p>Av modellavtalets artikel 5 punkt 7 samt av punkterna 40–42 i kommentaren framgår bl.a. att ett dotterbolag beläget i en stat normalt inte utgör ett fast driftställe till ett moderbolag beläget i en annan stat. Jfr vad som sagts i avsnitt 50.3 vid kantrubrik Dotterbolag.</p>

**Elektronisk handel**

I punkterna 42.1–42.10 i kommentaren till artikel 5 behandlas elektronisk handel, s.k. e-handel. En plats där automatiserad utrustning används av ett företag kan utgöra ett fast driftställe i den stat där den är belägen. Åtskillnad måste dock göras mellan datautrustning, som kan monteras upp på en plats och under särskilda förutsättningar utgöra ett fast driftställe, och den information samt mjukvara som används av eller lagras i den utrustningen. En webbsida på Internet är en kombination av mjukvara och elektroniska data och utgör inte materiell egendom. Den är därför inte en sådan plats för affärsverksamhet som krävs för att ett fast driftställe ska föreligga. För det krävs någon typ av anordning, t.ex. lokal, eller i vissa fall maskin eller utrustning. Själva servern på vilken webbsidan är lagrad och genom vilken den är tillgänglig är dock en utrustning som finns på en fysisk plats. Denna plats kan då utgöra en fast plats för affärsverksamhet för företaget som driver servern om hela eller delar av företagets affärsverksamhet bedrivs genom servern (punkt 42.2).

**Internet Service Provider**

Det är viktigt att göra åtskillnad mellan en serverplats och en webbsida. Det företag som driver och hyr ut en serverplats är normalt inte detsamma som det företag som driver affärsverksamhet genom en webbsida. Det är vanligt att webbsidan finns på en server som tillhör ett företag som tillhandahåller många företag internetjänster (Internet Service Provider; ISP). Även om avgifterna som betalas till ISP enligt sådana avtal kan bygga på hur stort diskutrymme som används för att lagra det som webbsidan kräver, medför dessa avtal typiskt sett inte att servern och dess placering står till företagets förfogande. Detta gäller även om företaget har haft möjlighet att bestämma att webbsidan ska finnas på en särskild server belägen på en särskild plats eftersom företaget ändå inte kan sägas ha en fysisk närvaro på platsen. Om företaget som bedriver verksamhet genom en webbsida själv förfogar över servern kan platsen där den finns utgöra ett fast driftställe för företaget om också övriga förutsättningar i artikel 5 är uppfyllda. En fråga som då blir aktuell är om det kan sägas att ett företags affärsverksamhet också bedrivs, helt eller delvis, på den plats där företaget har en server till sitt förfogande. Frågan måste prövas från fall till fall (punkt 42.3–42.5).

**Förberedande eller biträdande verksamhet**

Frågan om elektronisk verksamhet omfattas av undantagen i artikel 5 punkt 4, dvs. är av förberedande eller biträdande art, måste prövas med hänsyn tagen till de olika funktioner som företaget utför genom aktuell utrustning. Exempel på

verksamhet som allmänt sett anses vara av förberedande och biträdande art är t.ex. tillhandahållande av en kommersiell länk eller spegelserver, reklam och informationsinsamling. Om emellertid tjänster utgör en väsentlig och betydande del av företagets affärsverksamhet eller om andra kärnfunktioner i företaget bedrivs via datorutrustningen, går dessa utöver de förberedande och biträdande verksamheter som omfattas av punkt 4. Som exempel kan nämnas de fall då försäljning sker via en webbsida. Om avtal sluts med kund samt om leveransen och betalningsprocessen genomförs via webbsidan kan verksamheten inte ses som förberedande och biträdande (punkt 42.7–42.9).

#### 4.5.3.6 Artikel 6 – Inkomst av fast egendom

”ARTICLE 6

##### INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. The term “immovable property” shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.
3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.
4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.”

#### Tillämpnings- område

Denna artikel behandlar endast inkomst som person med hemvist enligt artikel 4 i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom belägen i en annan avtalsslutande stat. Är egendomen belägen i ägarens hemviststat eller i tredje stat tillämpas

artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller artikel 21 (Annan inkomst). Beskattningsrätten till inkomst av fast egendom fördelas enligt artikel 6 även om inkomsten behandlas som inkomst av näringsverksamhet enligt intern rätt i de avtalsslutande staterna och även om den utgör inkomst av rörelse enligt artikel 7 (se artikel 6 punkt 4 och artikel 7 punkt 4).

#### **Fast egendom**

Enligt punkt 2 ska innebörden av begreppet fast egendom fastställas i enlighet med lagstiftningen i den stat i vilken egendomen är belägen. Finns i denna stat inte någon skatterättslig definition av fast egendom får bedömningen göras utifrån den statens civilrättsliga lagstiftning. I punkt 2 anges emellertid vissa 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 sådana byggnader annars hamna utanför artikelns tillämpningsområde trots att man vid beskattningen i Sverige enligt 2 kap. 6 § IL ska tillämpa de regler som gäller för fastighet. Det förekommer även att definitionen av fast egendom tas in i artikel 3 (Allmänna definitioner), se till exempel det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) artikel 3 punkt 1 f.

#### **Omfattade inkomster**

Enligt punkt 3 omfattar artikeln både inkomster som härrör från omedelbart nyttjande av fast egendom och inkomster som härrör från uthyrning eller annan användning av egendomen. Innebörden av detta måste fastställas genom en jämförelse med definitionen av fast egendom i punkt 2.

Att begreppet fast egendom inbegriper nyttjanderätt till fast egendom (”usufruct of immovable property”) innebär att artikeln är tillämplig även på inkomst av uthyrning av bostadsrätt (RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91). De flesta svenska avtal, dock inte alla, har denna lydelse. Det är därför viktigt att kontrollera definitionen i tillämpligt skatteavtal.

En andel i en oäkta bostadsrättsförening består såväl av en andelsrätt i en juridisk person som en nyttjanderätt till en viss bostad. Förmån i form av rätten att få nyttja en fastighet redovisas som utdelning från föreningen. Skatteverket anser att utdelning från oäkta bostadsrättsförening ska behandlas enligt artikel 6 i skatteavtal som följer OECD:s modellavtal (Skatteverket 2008-12-09, dnr 131 740908-08/111).

Realisationsvinst vid avyttring av fast egendom behandlas inte i denna artikel utan i artikel 13. I vissa äldre avtal omfattar dock

artikel 6 även sådan realisationsvinst. Det framgår då uttryckligen av artikeln eller av protokollet till avtalet, se till exempel artikel X § 3 i skatteavtalet med Grekland (SFS 1963:497).

OECD överväger om artikel 6 ska utvidgas till att även omfatta ”fastighetsbolag”. I vissa svenska skatteavtal finns sådana bestämmelser, se till exempel artikel 6 punkt 3 i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) och artikel 6 punkt 5 i skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673). Bestämmelserna tar sikte på inkomst i form av sådan nyttjanderätt till fast egendom som följer med innehav av aktier eller andelar i den juridiska person som äger den fasta egendomen.

#### 4.5.3.7 Artikel 7 – Inkomst av rörelse

#### OECD-rapporter

Den 17 juli 2008 gav OECD ut rapporten Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments avseende fördelning av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor. Denna rapport ledde till nya och ändrade kommentarer till artikel 7 i 2008 års uppdatering av modellavtalet. Kommentarna ansågs rymmas under den dåvarande lydelsen av artikel 7. Flera av de slutsatser som presenterades i rapporten var dock oförenliga med lydelsen av artikel 7. Till följd av det arbetet kom OECD ut med en ny artikel 7 med nya kommentarer i 2010 års modellavtal samt en ny version av rapporten. I 2010 års modellavtal finns både gamla och nya versionen av artikel 7 med. För mer information avseende bl.a. nämnda rapporter hänvisas till OECD:s webbplats [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för den gamla lydelsen av artikel 7 eftersom det är den gamla lydelsen som finns i de skatteavtal som Sverige ingått. Observera att skatteavtalens artikel 7 på olika sätt kan avvika från modellavtalets artikel. Texten i den nya artikel 7 återges sist i avsnittet, men behandlas inte närmare eftersom Sverige inte har ingått några skatteavtal med den nya lydelsen.

#### Inkomst av rörelse (gamla lydelsen)

“ARTICLE 7

#### BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.

2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.

3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.

6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.”

Före år 2000 behandlades inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i en egen artikel i OECD:s modellavtal, nämligen artikel 14. Bestämmelserna i artikel 14 motsvarade de som var tillämpliga på inkomst av rörelse (artikel

7), dock att man i artikel 14 använde sig av konceptet ”stadigvarande anordning” i stället för ”fast driftställe”. Se vidare redogörelse i avsnitt 4.5.3.14.

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 andra stat. Begreppet företag är enligt definitionen i modellavtalets artikel 3 punkt 1 c) tillämpligt på rörelseverksamhet.

**Svensk rättspraxis  
– begreppet  
företag**

Begreppet innefattar fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse (jfr RÅ 1991 not. 228, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38).

**Svensk rättspraxis  
– rörelseinkomst**

Högsta förvaltningsdomstolen har kommit fram till att ett norskt bolags kapitalförvaltning utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL och ”business profit” enligt artikel 7 i det nordiska skatteavtalet (RÅ 2009 ref. 91). Domstolen hänvisade till punkt 59 i kommentaren till artikel 7 där uttrycket ”profits” har en vid innebörd ”including all income derived in carrying on an enterprise” (jfr avsnitt 4.5.3.5 Svensk rättspraxis – plats för affärsverksamhet).

**CFC-lagstiftning**

I punkt 13 i kommentaren till artikel 7 klargörs att intern CFC-lagstiftning inte står i strid med bestämmelserna i artikel 7 punkt 1. Där anges att syftet med artikel 7 punkt 1 är att begränsa den ena statens rätt att beskatta rörelseinkomster som företag i den andra staten erhållit. Däremot begränsar inte denna punkt en avtalsslutande stats rätt att beskatta personer med hemvist i denna stat med stöd av sin interna CFC-lagstiftning. Detta även om sådan inkomstskatt kan ha beräknats på delar av inkomsten hos ett företag i den andra staten som är hänförlig till detta företags delaktighet i CFC-bolaget. Om sådan skatt tas ut av en stat på personer med hemvist där minskar inte inkomsterna hos företaget i den andra staten och kan därför inte sägas ha tagits ut på sådana inkomster.

**Svensk rättspraxis  
– inkomst-  
beräkningen**

Om ett företag, med hemvist i en stat som Sverige har skatteavtal med, bedriver rörelse från fast driftställe i Sverige, ska i första hand svenska allmänna regler tillämpas vid inkomstberäkningen (jfr RÅ 1971 ref. 50). Beräkningen får dock inte stå i strid med tillämpligt skatteavtals bestämmelser.

**Armlängds-  
principen**

Enligt artikel 7 ska till det fasta driftstället hänföras den förväntade inkomst som driftstället skulle ha förvärvat om det

var ett separat och oberoende företag, som bedrev samma eller liknande verksamhet under samma eller liknande förhållanden. Ett fast driftställe kan ha tre typer av affärer/transaktioner. Det kan ha affärer med oberoende part, affärer med annat koncernföretag och transaktioner (dealings) med huvudkontoret. Vid fördelningen av inkomster mellan ett fast driftställe och andra delar av företaget i utlandet ska det fasta driftstället ses som om det var ett fristående företag. Det är således den s.k. armlängdsprincipen i OECD:s riktlinjer som analogitillämpas. Vid bedömningen ska beaktas de funktioner som driftstället har, vilka tillgångar som är att hänföra till driftstället samt vilka risker som driftstället bär. Denna metod, som förespråkas av OECD i ovan nämnda rapporter, kallas ”the functionally separate entity approach”. Den innebär att en tvåstegsmodell används för att hänföra inkomster till ett fast driftställe. Det första steget innebär att de aktiviteter som bedrivs genom det fasta driftstället identifieras genom att en funktions- och faktaanalys av företaget görs för att skilja ut det fasta driftstället från resten av företaget. Det andra steget innebär att affärshändelserna (dealings) som företas mellan det fasta driftstället och övriga delar av företaget värderas på motsvarande sätt som sker i OECD:s riktlinjer för internprisättning. Resultatet av dessa två steg gör det möjligt att beräkna vinsten av det fasta driftställets alla aktiviteter inklusive transaktioner med oberoende företag och andra företag i intressegemenskapen. Rapporten behandlar enbart prisättning av interna dealings. När det gäller transaktioner mellan det fasta driftstället och andra företag i intressegemenskapen är OECD:s riktlinjer direkt tillämpliga.

De bakomliggande orsakerna till ändringen av artikel 7 är flera. Här kan dock nämnas att OECD har velat eliminera användandet av schablonmetoder för allokering av inkomster till fasta driftställen. Vidare kan nämnas att det faktum att det fasta driftstället ska ses som en separat enhet för med sig att de inkomster som kan hänföras till detsamma kan överstiga de inkomster som företaget har som helhet.

### **Överföring av tillgångar**

I kommentaren till artikel 7 punkt 2 diskuteras vidare mera i detalj vad som ska avgöra om en inkomst ska hänföras till ett fast driftställe. I punkterna 21 och 22 i kommentaren behandlas den situationen att en stat anser att det uppstår en skattemässig vinst när en tillgång som är en del av ett fast driftställes tillgångar överförs till huvudkontoret i en annan stat. Om en sådan överföring utlöser beskattning av en, icke realiserad,



värdestegring trots att själva försäljningen sker först ett senare år kan det innebära en överbeskattning i synnerhet om fråga är om en stat som tillämpar avräkningsmetoden och som inte har carry forward eller carry back i sin interna lagstiftning (se avsnitt 5 Undvikande av internationell dubbelbeskattning). I kommentarerna till modellavtalet föreslås att de båda staterna bör försöka 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. Sverige har i sin interna lagstiftning infört bestämmelser som innebär att beskattningen skjuts upp genom att anstånd medges med den skatt som annars skulle ha utgått vid överföringen. Bestämmelserna, som gäller inom EES, framgår av 63 kap. 14 § SFL.

#### Svensk synpunkt

Sverige har i punkt 71 i kommentaren till artikel 7 klargjort att man anser att de olika tillvägagångssätten för att allokera ”fritt kapital” som inkluderas i 2008 års rapport inte nödvändigtvis leder till ett resultat som är i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Sverige anser att om en sådan situation leder till en dubbelbeskattning får den lösas genom förfarandet med ömsesidig överenskommelse enligt artikel 25.

Ovan har redogjorts för armlängdsprincipen och dess tillämpning vid fördelningen av inkomster mellan ett fast driftställe och ett företag i utlandet. Sverige har tillämpat den s.k. ”separat entity metoden” även före 2008. Principen kommenteras inte vidare här.

#### Kostnader

Artikel 7 punkt 3 innehåller vissa regler för hur utgifter som uppkommit för ett fast driftställe ska behandlas. Där klargörs t.ex. att en skälighetsdel av utgifterna för företagets ledning och allmänna förvaltning samt 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.

Punkt 2 och 3 av artikel 7 ska säkerställa att det fasta driftställets inkomst överensstämmer med den inkomst ett oberoende företag skulle ha haft om det bedrivit samma eller liknande verksamhet under samma eller liknande förhållanden.

I de fall en kostnad med rätta kan hänföras till det fasta driftstället är frågan om det bara är för själva kostnaden eller om det är för kostnaden med vinstpåslag som avdrag ska medges. Utgångspunkten bör vara det sistnämnda eftersom oberoende

företag normalt vill uppnå vinst. Men det finns tillfällen där detta inte gäller, t.ex. när oberoende företag delar kostnaden mellan sig i fråga om verksamhet som de utövar tillsammans, till fördel för båda parter.

**Äganderätt  
till immateriell  
rättighet**

I punkt 34 i kommentaren till artikel 7 sägs att man inom ett företag inte kan hänföra äganderätten till en immateriell rättighet till en bestämd del av företaget. Om olika delar av företaget använder rättigheten kan de faktiska utvecklingskostnaderna fördelas proportionellt utan vinstpåslag mellan dem.

**Tillhandahållande  
av tjänster**

Punkterna 35–37 i kommentaren behandlar frågor om kostnadsfördelning vid tillhandahållande av tjänster. I dessa punkter tas tre fall upp, nämligen:

- att företagets verksamhet helt eller delvis består i att tillhandahålla de aktuella tjänsterna och det kan finnas ett standardpris för dem. I sådant fall är det normalt lämpligt att tjänsten debiteras till samma pris som till en utomstående kund;
- att det fasta driftställets huvudsakliga verksamhet består i att tillhandahålla huvudkontoret specifika tjänster och dessa tjänster innebär en verklig nytta för företaget samt att dess kostnader utgör en betydande del av företagets utgifter. I detta fall kan den stat där det fasta driftstället är beläget kräva att kostnaderna räknas upp med en vinstmarginal men bör, så långt det är möjligt, undvika schablonmässiga lösningar och i stället utgå från värdet på dessa tjänster i det enskilda fallet;
- att tillhandahållandet av tjänster ingår som en del i den allmänna ledningen av företaget i dess helhet. Kostnaderna för dessa tjänster ska normalt fördelas ut – utan något vinstpåslag – på de delar av företaget som utnyttjat dessa tjänster.

**”Regelkollision”**

Enligt artikel 7 punkt 7 berörs inkomst av rörelse som behandlas särskilt i andra artiklar i avtalet inte av artikel 7. Exempelvis ska beskattningsrätten till ett bolags utdelningsinkomster normalt sett fördelas med stöd av artikel 10 och inte artikel 7. I artikel 10 punkt 4, artikel 11 punkt 4, artikel 12 punkt 3 och artikel 21 punkt 2 finns emellertid bestämmelser som säger att beträffande utdelning, ränta, royalty och annan inkomst som är hänförlig till fast driftställe ska bestämmelserna i artikel 7 tillämpas. Där hänvisas således tillbaka till artikel 7. När det gäller förhållandet mellan artikel 7 och artikel 17 punkt 2

(artister och idrottsmän) har det behandlats i RÅ 2002 ref. 89, se vidare i avsnitt 4.5.3.17.

**Inkomst av rörelse  
Ny lydelse 2010**

“ARTICLE 7

BUSINESS PROFITS

1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

2. For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.

3. Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

4. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.”

Av den nya lydelsen framgår att artikel 7 punkt 1 och 7 punkt 2 i modellavtalet ska läsas gemensamt. I artikel 7 punkt 1

**Justering  
av vinsten**

anges att vinst som är hänförlig till det fasta driftstället ska bestämmas i enlighet med vad som anges i artikel 7 punkt 2.

Enligt artikel 7 punkt 3 ska, om en stat justerar vinsten i enlighet med artikel 7, den andra staten göra motsvarande justering. Syftet med regeln är att undvika dubbelbeskattning i det fall då landet där företaget är beläget och landet där det fasta driftstället är beläget kommer till olika resultat vad gäller storleken av den inkomst som ska beskattas i det fasta driftstället.

Sverige har i punkt 82 i kommentaren till nya artikel 7 klargjort att man anser att de olika tillvägagångssätten för att allokera ”fritt kapital” som inkluderas i rapporten om vinstallokering inte nödvändigtvis leder till ett resultat som är i överensstämmelse med armlängdsprincipen och att Sverige anser att om en sådan situation leder till en dubbelbeskattning får den lösas genom förfarandet med ömsesidig överenskommelse enligt artikel 25.

**4.5.3.8 Artikel 8 – Sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart**

**Sjö- och luftfart**

“ARTICLE 8

SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT  
AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.

4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.”

**Avsteg från fast driftställeprincipen**

Enligt artikel 8 punkt 1 gäller att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik endast får beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning, vilket normalt sett torde vara där företaget har sitt huvudkontor. Denna regel innebär ett avsteg från fast driftställeprincipen som enligt artikel 7 tillämpas på inkomst av rörelse. Syftet med denna avvikelse från fast driftställeprincipen är att garantera att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik blir beskattad i endast en stat.

**Subject to tax-regel**

Med hänsyn till att begreppet ”verklig ledning” inte finns i intern svensk lagstiftning krävs att ett företag i annan avtalslutande stat som bedriver internationell trafik har ett fast driftställe i Sverige enligt intern svensk rätt 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:

If that State according to its legislation cannot tax the whole of the income, the income shall be taxable only in the Contracting State of which the enterprise is a resident.

Detta innebär att beskattningsrätten i sin helhet övergår på den andra avtalslutande staten i de fall Sverige inte kan beskatta hela inkomsten.

**Hemvistprincipen**

Från svensk sida föredrar man en lydelse som bygger på hemvistprincipen, dvs. att beskattning ska ske endast i den stat där företaget som bedriver sjöfart och luftfart har hemvist.

Med inkomst av sjöfart och luftfart avses i första hand inkomst som erhållits för transport av personer eller gods. Bestämmelsen omfattar dessutom inkomst som har direkt samband med sådan transport liksom inkomster som visserligen inte har sådant direkt samband men ändå har en nära anknytning till sådan verksamhet och som endast bedrivs i mindre omfattning (jfr punkterna 4–4.2 i kommentaren till artikel 8).

**Time-charter**

Artikel 8 är också tillämplig på inkomst genom uthyrning av fullt utrustat och bemannat skepp eller luftfartyg (time-charter) enligt punkt 5 i kommentaren.

**Bareboat-charter**

Artikeln är dock, enligt uttryckligt uttalande i samma punkt i kommentarerna, 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.
<b>Kombination med inrikes transport</b>	Om ett företag, som bedriver internationell transportverksamhet, åtar sig att i samband med sådan transport se till att varor levereras direkt till mottagaren i den andra avtalsslutande staten, anses sådan inrikestransport utgöra internationell användning av skepp eller luftfartyg. Sådan transport omfattas därför också av bestämmelserna i denna artikel (se punkt 6 och 7 i kommentaren till artikel 8).
<b>Tillgångar eller personal i annan stat</b>	Ett annat fall är då det krävs av ett företag att det har tillgångar eller personal i en främmande stat för att serva dess skepp och luftfartyg i internationell trafik och företaget i denna stat uppbär inkomster genom att tillhandahålla varor eller tjänster till andra transportföretag. Fråga kan t.ex. vara om att tillhandahålla varor eller tjänster av tekniker, mark-, last-, catering- och servicepersonal. Eftersom dessa inkomster inte kan sägas vara hänförliga till användningen av företagets skepp eller luftfartyg, faller de normalt sett inte in under artikel 8 utan artikel 7. Om emellertid företaget tillhandahåller varor eller utför tjänster åt andra och denna verksamhet är supplementär eller av underordnad betydelse i förhållande till företagets internationella användning av skepp eller luftfartyg, faller även dessa inkomster in under artikel 8 (se punkt 10 i kommentaren till artikel 8).
<b>Hotellverksamhet</b>	Bestämmelsen i artikel 8 punkt 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. RÅ85 Aa 11).
<b>Investerat kapital</b>	När det gäller inkomst av investerat kapital (t.ex. inkomst av aktier, obligationer, andelar eller lån) som förvärvas av företag som bedriver sjöfart eller luftfart behandlas den enligt de regler som vanligen gäller för detta slag av inkomst, såvida inte investeringen som genererar inkomsten utgör en integrerad del av användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik i den staten. Således är artikel 8 tillämplig på inkomst som t.ex. härrör från medel som krävs för att få bedriva verksamhet i en stat eller från obligationer som i enlighet med lagstiftningen i en stat lämnats som säkerhet för att få bedriva verksamhet där (se vidare punkt 14 i kommentaren till artikel 8).
<b>Användning av container</b>	I några svenska skatteavtal t.ex. det nordiska (SFS 1996:1512) och det med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) behandlas inkomst av användning av containrar i internationell

trafik i denna artikel. Begreppet container innefattar där också släpvagn och annan utrustning som används för transport av containrar.

**Internationellt samarbete**

**Poolöverenskommelser**

Inom sjöfart och luftfart förekommer olika former av internationellt samarbete. Sådant samarbete regleras genom poolöverenskommelser eller andra avtal av liknande slag vilka innehåller vissa principer för fördelningen av intäkterna av det gemensamma företaget. Enligt punkt 10.1 i kommentaren är denna artikel tillämplig också på inkomster som förvärfvas vid sådant samarbete.

**SAS**

I svenska skatteavtal finns dessutom oftast en bestämmelse enligt vilken artikeln om internationell luftfart är tillämplig på den del av luftfartskonsortiets Scandinavian Airlines System (SAS) inkomst som belöper på den svenske delägaren (SAS Sverige AB), dvs. 3/7 av SAS:s inkomster.

**4.5.3.9 Artikel 9 – Företag med intressegemenskap**

”ARTICLE 9

ASSOCIATED ENTERPRISES

**Internprissättning**

1. Where a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between

independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.”

**Inkomst-  
korriger**

Artikel 9 innehåller regler som tar sikte på transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Artikeln ger de avtalslutande staterna rätt att korrigera inkomsten när företag i intressegemenskap avtalar om villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende företag. Artikelns lydelse motsvarar innehållet i den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.

**OECD:s riktlinjer  
(Guidelines)**

I punkt 1 i kommentaren till artikel 9 anges att man i denna artikel utgår från armlängdsprincipen. I punkten klargörs också att i OECD:s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations redovisas internationellt överenskomna principer och tillhandahålls riktlinjer för tillämpning av armlängdsprincipen. En närmare beskrivning av OECD:s riktlinjer och korrigeringsregeln i IL finns i avsnitt 53.

**Undanröjande  
av ekonomisk  
dubbelbeskattning**

En justering av ett företags räkenskaper i enlighet med bestämmelserna i artikel 9 punkt 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 artikel 9 punkt 2 att den andra avtalslutande staten ska göra en justering av inkomsten. Vid behov ska behöriga myndigheter överlägga med varandra om hur justeringen ska göras.

Av punkt 6 i kommentaren till artikel 9 punkt 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 avtalslutande stat är således endast skyldig att justera det närstående företags 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.

**Andrahands-  
justeringar**

Den i artikel 9 punkt 2 intagna bestämmelsen behandlar inte vad som ibland kallas för andrahandsjusteringar (secondary adjustments), 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 under-  
kapitalisering**

I punkt 3 i kommentaren till artikel 9 har, med utgångspunkt i OECD:s rapport om underkapitalisering ”Thin capitalisation” (återgiven i fullängdsversionen av OECD:s modellavtal, volym II s. R(4)-1), 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.

**4.5.3.10 Artikel 10 – Utdelning**

”ARTICLE 10

DIVIDENDS

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;

b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations. This paragraph shall not affect the

taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term “dividends” as used in this Article means income from shares, “jouissance” shares or “jouissance” rights, mining shares, founders’ shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company’s undistributed profits to a tax on the company’s undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.”

**Tillämpnings-  
område**

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. När det utdelande bolaget har hemvist i tredje stat eller när det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat tillämpas artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller artikel 21 (Annan inkomst).

**Fast driftställe  
i källstaten**

Enligt artikel 10 punkt 4 ska artikel 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas på utdelning i vissa fall. Det gäller när de rättigheter som ger rätt till utdelningen har verkligt samband med (“is effectively connected with”) ett fast driftställe som en mot-

tagare med hemvist i den andra avtalsslutande staten har i källstaten. Se vidare nedan vid kantrubriken Verklig innehavare av förmånen. I punkt 32 i OECD:s kommentarer till artikeln behandlas möjligheten att utnyttja undantaget i punkt 4 genom att överföra andelar till ett fast driftställe som startats enbart i syfte att utnyttja en stats fördelaktiga skatteregler om utdelningsinkomster. I denna punkt påpekas att – förutom att sådana transaktioner kan falla in under nationella skatteflyktsregler – ett fast driftställe bara kan föreligga om affärsverksamhet bedrivs från den aktuella platsen samt att det enligt punkt 4 krävs att andelsinnehavet ska ha ett verkligt samband med det fasta driftstället, vilket kräver mer än att andelsinnehavet bokföringsmässigt redovisas i det fasta driftstället.

**Gäller inte bolagsskatt**

Artikeln påverkar inte beskattningen av det utdelande bolaget för den vinst av vilken utdelningen betalas (punkt 2 andra stycket).

Skatteverket anser att den skatt som tas ut i Estland av estniska bolag i samband med utdelning är en bolagsskatt. En svensk mottagare som är skattskyldig för utdelningen i Sverige beskattas inte Estland och någon dubbelbeskattning uppkommer inte. Avräkning kan därför inte medges för den estniska skatten vare sig med stöd av skatteavtalet eller AvrL (Skatteverket 2009-11-13, dnr 131 818415-09/111).

**Definition av utdelning**

Definitionen i artikel 10 punkt 3 gäller endast vid tillämpningen av denna artikel ("as used in this Article"). Om begreppet förekommer på annat ställe i ett avtal kan det där ha en annan innebörd. Definitionen kan variera mellan olika avtal. På grund av de stora skillnaderna mellan olika staters interna rätt på området är modellavtalets definition mycket allmänt hållen och består av en exemplifierade uppräknings följt av en hänvisning till intern rätt i det utdelande bolagets hemviststat ("as well as income from other corporate rights..."). Även när ett skatteavtals bestämmelser om skattefrihet för utdelning hänvisar till svenska regler får begreppets innebörd enligt intern svensk rätt betydelse.

Begreppet utdelning definieras inte i IL utan bygger på det civilrättsliga begreppet. I 24 kap. 12 § IL anges dock vissa utbetalningar som vid tillämpningen av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 13–22 §§ IL inte ska anses som utdelning.

**Likvidation**

Skatteverket anser att den ersättning som utgår till andelsägarna i samband med ett likvidationsförfarande, och som överstiger anskaffningskostnaden för andelarna, utgör sådan

inkomst av aktier som omfattas av artikeln om utdelning i skatteavtal. Endast om andelarna faktiskt avyttras under likvidationsförfarandet blir det aktuellt att tillämpa artikeln om realisationsvinst (Skatteverket 2009-04-21, dnr 131 440023-08/111).

**Under-  
kapitalisering**

I punkt 25 i OECD:s kommentarer till artikeln sägs att den också omfattar ränta när långgivaren delar den risk som det låntagande bolaget löper, det vill säga när återbetalningen i väsentlig grad är avhängig av om det utdelande bolaget går med vinst eller inte. Varken artikel 10 eller artikel 11 (Ränta) hindrar att sådana räntor behandlas som utdelning enligt den i låntagarens hemviststat gällande lagstiftningen om så kallad underkapitalisering. I kommentarerna anges en rad omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om långgivaren delar bolagets risk.

**Branch profits tax**

I syfte att likställa filialer med dotterbolag tar vissa stater ut en särskild skatt på filialers vinst som ska motsvara den skatt som tas ut på utdelning från dotterbolag (branch profits tax). Artikel 10 i modellavtalet omfattar inte sådan skatt. Vissa skatteavtal innehåller en särskild bestämmelse om sådan skatt, se till exempel artikel 10 punkt 8 i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) och artikel 24 punkt 3 i skatteavtalet med Zimbabwe (SFS 1989:894).

**Källstatens  
beskattningsrätt**

Punkt 2 a och b begränsar källstatens skatteuttag till 5 respektive 15 % av utdelningens bruttobelopp. Vilket ägande i det utdelande bolaget som krävs för tillämpning av den lägre procentsatsen varierar mellan olika svenska skatteavtal. Även procentsatserna varierar.

Enligt flera svenska skatteavtal, framför allt med stater i Västeuropa, är utdelning mellan bolag befriad från beskattning i källstaten under förutsättning att det mottagande bolaget äger viss minsta del i det utdelande bolaget. Detta är en anpassning till Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, som bland annat föreskriver att utdelning ska undantas från beskattning i källstaten. Från denna bestämmelse finns särskilda tidsbegränsade undantag för Grekland, Portugal och Tyskland. Enligt skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193) har Tyskland rätt att ta ut 5 % skatt som källstat. Enligt skatteavtalet med Portugal (SFS 2003:758) har Portugal rätt att ta ut 10 % skatt som källstat. Utdelningen är dock skattefri om nämnda EU-direktiv

är tillämpligt. Avtalet med Grekland (SFS 1963:497) föreskriver ingen procentsats utan att utdelningen under vissa förutsättningar ska vara underkastad grekisk inkomstskatt.

**Verklig  
innehavare  
av förmånen**

En förutsättning för att begränsningen av källstatens skatteuttag enligt punkt 2 a och b ska gälla är att den verkliga innehavaren av förmånen av utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten ("the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State"). I OECD:s kommentarer till artikeln sägs bland annat följande.

Kravet på verklig innehavare gör klart att källstaten inte är förpliktad att ge upp beskattningsrätten över utdelningsinkomster bara för att inkomsten först mottogs av en person med hemvist i en stat med vilken källstaten har ingått ett skatteavtal (punkt 12). Om en inkomst mottas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som agerar i egenskap av agent eller annan företrädare, skulle det vara oförenligt med skatteavtalets mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet bara på grund av att den förste mottagaren av inkomsten är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. I detta fall utgör den förste mottagaren av inkomsten en person med hemvist i en avtalsslutande stat, men ingen potentiell dubbelbeskattningsuppkommer eftersom mottagaren i hemviststaten skattemässigt inte betraktas som innehavare av inkomsten (punkt 12.1).

Det skulle vara lika oförenligt med ett skatteavtals mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet när en person med hemvist i en avtalsslutande stat, på annat sätt än via en agent eller annan företrädare, bara agerar som en mellanman (conduit) för en annan person som faktiskt uppbär förmånen av inkomsten. Av dessa skäl drar kommittén för skattefrågor i rapporten Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies slutsatsen att ett bolag som fungerar som mellanman (conduit company), även om det formellt sett är ägare, normalt inte kan anses vara den verkliga innehavaren om det i praktiken har så begränsade befogenheter att det endast utgör de berörda parternas förvaltare eller administratör av inkomsten (punkt 12.1).

**Genomförandet  
av nedsättningen**

Punkt 2 innehåller inte några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten ska ske. Det står således källstaten fritt att ta ut skatten som en källskatt eller genom ett taxeringsförfarande. För Sveriges del är det oftast kupongskatten som begränsas genom denna bestämmelse. Det kan dock gälla skatt enligt IL

om utdelningen betalas till en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige men har hemvist i den andra staten enligt ett skatteavtal.

Om ett skatteavtal innebär att Sverige får ta ut högst 15 % skatt på utdelningens bruttobelopp för en obegränsat skattskyldig fysisk person ska nedsättningen ske på följande sätt: Så stor andel av skatten på inkomst av kapital anses belöpa på utdelningen som utdelningen utgör av denna inkomst. Om detta belopp överstiger 15 % av utdelningens bruttobelopp sätts skatten på kapitalinkomsterna ned med det överskjutande beloppet (Skatteverket 2007-02-23, dnr 131 42347-07/111).

I punkt 2 andra stycket sägs att de behöriga myndigheterna ska träffa överenskommelse om sättet att genomföra begränsningarna i källstatens beskattningsrätt. Med detta menas att staterna till exempel kan reglera om nedsättning ska ske genom så kallad direktnedsättning eller efter ansökan eller om särskilda blanketter eller intyg ska utväxlas. Någon sådan överenskommelse krävs dock inte för att de i punkt 2 föreskrivna begränsningarna av skatteuttaget ska gälla.

#### **Artikel om skattefrihet**

I många svenska skatteavtal finns bestämmelser om skattefrihet för utdelning till svenska bolag, se till exempel artikel 23 punkt 2 c i skatteavtalet med USA (SFS 1994:1617), artikel 10 punkt 4 i skatteavtalet med Barbados (SFS 1991:1510) och artikel 25 § 5 i skatteavtalet med Schweiz (SFS 1987:1182). I nyare skatteavtal tas dock ofta bara in en hänvisning till intern lagstiftning, se till exempel artikel 22 punkt 2 c i skatteavtalet med Malta (1995:1504). En annan variant är att – såsom i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) – helt avstå från att reglera frågan, vilket även det innebär att bara de interna svenska reglerna ska tillämpas.

Det bör observeras att skattefrihet för mottagen utdelning ofta följer redan av intern svensk rätt (24 kap. 12–22 §§ IL) och att skatteavtalens regler om skattefrihet då inte behöver tillämpas.

#### **Extraterritoriell beskattning**

Artikel 10 punkt 5 innehåller ett förbud mot extraterritoriell beskattning, med vilket avses att en stat beskattar utdelning från ett bolag som inte har hemvist i denna stat endast på grund av att den inkomst av vilken utdelning betalas har källa där.

#### **4.5.3.11 Artikel 11 – Räkta**

”ARTICLE 11

INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, such interest may also be taxed in the contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.
3. The term “interest” as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor’s profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.
4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.
5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.

6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.”

**Tillämpnings-  
område**

Denna artikel behandlar endast ränta som härrör från en avtalslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. När räntan härrör från tredje stat eller från samma stat där den skattskyldige har hemvist tillämpas artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller artikel 21 (Annan inkomst). I punkt 5 anges när ränta ska anses ha sin källa i en viss avtalsslutande stat.

Begreppet betalas har enligt punkt 5 i OECD:s kommentarer till artikeln en mycket vidsträckt betydelse och avser att fullgöra skyldigheten att ställa medel till fordringsägarens förfogande på sätt som förutsätts enligt avtal eller sedvänja.

Skatteverket anser att en aktieindexobligation är ett löpande skuldebrev och att avkastningen eller utfallande belopp vid inlösen omfattas av ränteartikeln i skatteavtalen. Om obligationen avyttras under löptiden blir i stället artikeln om realisationsvinst tillämplig på hela ersättningen (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 703562-09/111).

**Fast driftställe  
i källstaten**

Enligt artikel 11 punkt 4 ska artikel 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas på ränta i vissa fall. Det gäller ränta som betalas för fordran som har verkligt samband med ("is effectively connected with") ett fast driftställe som en mottagare med hemvist i den andra avtalsslutande staten har i källstaten. Se vidare nedan vid kantrubriken Verklig innehavare av förmånen.

I punkt 25 i OECD:s kommentarer till artikeln behandlas möjligheten att utnyttja undantaget i punkt 4 genom att överföra lånet till ett fast driftställe som startats enbart i syfte att utnyttja en stats fördelaktiga skatteregler om ränteinkomster. I denna punkt påpekas att – förutom att sådana transaktioner kan falla in under nationella skatteflyktsregler – ett fast drift-



ställe bara kan föreligga om affärsverksamhet bedrivs från den aktuella platsen samt att det enligt punkt 4 krävs att lånet ska ha ett verkligt samband med det fasta driftstället, vilket kräver mer än att lånet bokföringsmässigt redovisas i det fasta driftstället.

**Definition  
av ränta**

Definitionen i artikel 11 punkt 3 gäller endast vid tillämpningen av denna artikel ("as used in this Article"). Om begreppet förekommer på annat ställe i ett avtal kan det där ha en annan innebörd. Definitionen kan variera mellan olika avtal. Enligt punkt 21.1 i OECD:s kommentarer till artikeln omfattar definitionen av ränta inte betalningar på grund av vissa typer av nya finansiella instrument där det inte finns en underliggande skuld, till exempel "interest rate swaps". Enligt punkt 19 i samma kommentarer ska ränta på konvertibla skuldebrev behandlas som utdelning om lånet återspeglar en verklig del i den risk som gäldenärsbolaget löper. Vidare sägs att det kan vara svårt att skilja mellan vad som är utdelning och ränta när fråga är om förmodad underkapitalisering samt att begreppet ränta i artikel 11 inte omfattar sådana inkomster som omfattas av artikel 10 om utdelning (jämför avsnitt 4.5.3.10 vid kantrubriken Underkapitalisering).

**Överränta**

I artikel 11 punkt 6 finns bestämmelser om så kallad överränta, med vilket avses ränta som överstiger normal marknadsmässig ränta på grund av särskilda förbindelser ("a special relationship") mellan utbetalaren och mottagaren eller mellan båda dessa och en tredje person. Artikel 11 ska tillämpas endast på den normala marknadsmässiga räntan medan överskjutande belopp ska beskattas enligt intern lagstiftning och med beaktande av övriga bestämmelser i det aktuella skatteavtalet. Man måste således fastställa den verkliga karaktären av denna betalning och vilken artikel (annan än artikel 11) som är tillämplig på överräntan. I punkt 33–34 i OECD:s kommentarer till artikeln ges exempel på vad som avses med "särskilda förbindelser". Därvid nämns fall då räntan betalas till fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt kontrollerar utbetalaren eller som är direkt eller indirekt kontrollerad av denne eller som är underordnad en grupp som har gemensamma intressen med denne. Det klargörs också att begreppet även täcker förhållanden på grund av släktskap eller äktenskap samt varje annan intressegemenskap vid sidan av de rättsförhållanden som föranleder betalning av räntan.

**Källstatens  
beskattningsrätt**

Punkt 2 begränsar källstatens skatteuttag till 10 % av räntans bruttobelopp. I de flesta svenska skatteavtal ges mottagarens hemviststat uteslutande beskattningsrätt, se till exempel artikel 11 punkt 1 i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512). I vissa avtal undantas från källstatsbeskattning endast sådan ränta som betalas till centralbankerna i de avtalsslutande staterna eller som betalas på vissa lån som vanligen avser bistånd, se till exempel artikel 11 punkt 3 i skatteavtalet med Namibia (SFS 1993:1398). Syftet med detta är att inte öka kostnaderna för sådana lån till utvecklingsländer. I de avtal där källstaten ges beskattningsrätt kan procentsatsen vara en annan än 10 %, se till exempel artikel 11 § 2 i skatteavtalet med Schweiz (SFS 1987:1182).

**Verklig  
innehavare  
av förmånen**

En förutsättning för att begränsningen av källstatens skatteuttag enligt punkt 2 ska gälla är att den verkliga innehavaren av förmånen av räntan har hemvist i den andra avtalsslutande staten ("the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State"). I punkt 9–11 i OECD:s kommentarer till artikeln utvecklas innebörden av detta på motsvarande sätt som i fråga om utdelning, se avsnitt 4.5.3.10 vid kantribriken Verklig innehavare av förmånen.

**4.5.3.12 Artikel 12 – Royalty**

”ARTICLE 12

ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

2. The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is

effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.”

**Tillämpnings-  
område**

Denna artikel behandlar endast royalty som betalas från en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten och innebär att royaltyn endast får beskattas i mottagarens hemviststat. När royaltyn betalas från tredje stat eller till en person med hemvist i samma stat som utbetalaren tillämpas artikel 21 (Annan inkomst) eller artikel 7 (Inkomst av rörelse).

**Fast driftställe  
i källstaten**

Enligt artikel 12 punkt 3 ska artikel 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas på royalty i vissa fall. Det gäller när den rättighet eller egendom som ger rätt till royaltyn har verkligt samband med ("is effectively connected with") ett fast driftställe som en mottagare med hemvist i den andra avtalsslutande staten har i källstaten. Se vidare nedan vid kantrubriken Verklig innehavare av förmånen.

I punkt 21 i OECD:s kommentarer till artikeln behandlas möjligheten att utnyttja undantaget i punkt 3 genom att överföra rättigheter eller egendom till ett fast driftställe som startats enbart i syfte att utnyttja en stats fördelaktiga skatteregler om royaltyinkomster. I denna punkt påpekas att – förutom att sådana transaktioner kan falla in under nationella skatteflyktsregler – ett fast driftställe bara kan föreligga om affärsverksamhet bedrivs från den aktuella platsen samt att det enligt punkt 3 krävs att rättigheterna eller egendomen ska ha ett verkligt samband med det fasta driftstället, vilket kräver mer än att rättigheterna eller egendomen bokföringsmässigt redovisas i det fasta driftstället.

**Naturtillgångar**

Av modellavtalets artikel 6 punkt 2 framgår att den artikeln tillämpas i fråga om föränderliga eller fasta ersättningar för

rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång.

**Definition av royalty**

Definitionen i artikel 12 punkt 2 gäller endast vid tillämpningen av denna artikel ("as used in this Article"). Om begreppet förekommer på annat ställe i ett avtal kan det där ha en annan innebörd. Definitionen kan variera mellan olika avtal.

Definitionen omfattar såväl engångsbetalningar som periodiska betalningar. I punkt 8–8.2 i OECD:s kommentarer till artikeln görs följande allmänna uttalanden om innebörden av begreppet royalty: 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 betalning 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 betalning 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. Den omfattar däremot inte betalning som grundas på antalet gånger en rättighet utnyttjas men som görs till någon som inte själv äger rättigheten eller rätten att använda den. Betalning för förvärvet att den fulla äganderätten till sådan egendom som avses i artikeln utgör inte heller royalty.

**Leasingavgifter**

Betalning för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning, däribland containrar, omfattas sedan 1992 inte av definitionen av royalty. I vissa nyare och de flesta äldre avtal har royaltyartikeln utformats enligt modellavtalets äldre lydelse och omfattar även sådana leasingavgifter. I de flesta nyare svenska avtal omfattas leasingavgifter i stället av artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller, beträffande uthyrning av containrar, artikel 8 (Sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart).

**"Know-how"**

Det kan vara svårt att avgöra om en betalning ska anses utgöra ersättning för "know-how" och omfattas av artikel 12, eller om den ska anses utgöra ersättning för tjänster eller försäljning och falla in under artikel 7 (Inkomst av rörelse) respektive artikel 13 (Realisationsvinst). Gränsdragningen mellan ersättning för "know-how" och ersättning för tjänster behandlas i punkt 11–11.6 i OECD:s kommentarer till artikeln. Där sägs i huvudsak följande. Avtal om tillhandahållande av know-how avser infor-

mation som redan finns tillgänglig eller avser tillhandahållande av sådan information efter det att den utvecklats eller skapats och innehåller särskilda bestämmelser om att informationen är konfidentiell. När det gäller avtal om tillhandahållande av tjänster åtar sig leverantören att utföra tjänster som kan kräva att denne leverantör utnyttjar sitt speciella kunnande, skicklighet och expertis, men inte att detta kunnande, denna skicklighet eller expertis överförs till den andra parten. I de flesta fall som rör tillhandahållande av know-how behöver leverantören vanligtvis inte göra något nämnvärt utöver att tillhandahålla föreliggande information eller återge föreliggande material. Å andra sidan skulle ett avtal om tillhandahållande av tjänster, i majoriteten av fallen, innebära en mycket högre kostnadsnivå för leverantören då han fullföljer sina avtalsåtaganden. Leverantören kan till exempel, beroende på arten av de tjänster som ska tillhandahållas, ådra sig lön till anställda sysselsatta med forskning, undersökning, ritning och annan liknande verksamhet eller betalningar till underentreprenörer för tillhandahållandet av liknande tjänster. Exempel på betalningar som därför inte ska anses ha erhållits som ersättning för tillhandahållande av know-how, utan snarare för tillhandahållande av tjänster, inkluderar:

- betalningar för tjänster efter försäljning,
- betalningar för tjänster som en säljare utför för en köpare på grund av garantiåtaganden,
- betalningar för ren teknisk hjälp,
- betalningar för en förteckning med potentiella kunder, då en sådan förteckning är framtagen speciellt för utbetalaren från allmänt tillgänglig information (en betalning för ett hemligt register med kunder vilka betalningsmottagaren har försett med särskilda produkter eller tjänster skulle emellertid utgöra en betalning för know-how då det skulle ha koppling till betalningsmottagarens kommersiella erfarenheter av kontakter med dessa kunder),
- betalningar för råd som lämnats av en ingenjör, advokat eller revisor, och
- betalningar för råd som tillhandahålls elektroniskt, för elektronisk kommunikation med tekniker eller för att genom datanätverk utnyttja en databas för problemlösning till exempel en databas som till användare av mjukvara till-

**Betalningar för dataprogramvara**

handahåller icke-konfidentiell information rörande ofta ställda frågor eller allmänna problem som ofta uppstår.

Frågan om betalning för dataprogramvara kan klassificeras som royalty behandlas ingående i punkt 12–18 i OECD:s kommentarer till artikeln. Där sägs i huvudsak följande:

Karaktären av de betalningar som erhålls i samband med transaktioner avseende överföring av dataprogramvara beror på vilka rättigheter som mottagaren förvärvar enligt den aktuella uppgörelsen avseende användandet och utnyttjandet av programmet. Rättigheter i dataprogramvara är en form av intellektuell egendom. Överföring av rättigheter sker på många olika sätt alltifrån överlåtelse av de fullständiga rättigheterna till försäljning av en produkt som är underkastad begränsningar beträffande användningen. Vederlaget kan också anta många olika former. Dessa faktorer gör det svårt att dra gränsen mellan betalningar för programvara som bör anses som royalty och andra typer av betalningar. Gränsdragningsproblemen försvåras genom den lätthet med vilken dataprogramvaror kan reproduceras och det faktum att förvärvandet av en programvara ofta är förenad med att förvärvaren gör en kopia i syfte att möjliggöra användandet av programmet (punkt 12.2).

Mottagarens rättigheter består i de flesta fall av en partiell eller fullständig överföring av rättigheterna till den underliggande upphovsrätten, eller också kan de utgöra (eller motsvara) en partiell eller fullständig rättighet till en kopia av programmet, oavsett om en sådan kopia är inrymd i ett materiellt medium eller har tillhandahållits elektroniskt. I ovanliga fall kan transaktionen innefatta en överföring av ”know-how” eller hemligt recept (punkt 13).

Vederlag för förvärv av en partiell rätt i upphovsrätten (utan att överlåtaren fullt ut överlåter de upphovsrättsliga rättigheterna) utgör royalty om ersättningen avser överlåtelse av rätten att använda ett program på ett sätt som skulle, utan en sådan licens, utgöra ett intrång i upphovsrätten. Exempel på sådana arrangemang är licenser att reproducera och till allmänheten distribuera dataprogramvara som innehåller det upphovsrättskyddade programmet eller att modifiera och offentligt föreläsa programmet. Vederlaget har, under dessa förhållanden, tagits ut för rätten att använda det upphovsrättskyddade programmet, det vill säga att exploatera den rättighet som annars med ensamrätt tillkommer upphovsrättsinnehavaren.

Även när betalning för en dataprogramvara rätteligen är att anse som royalty föreligger svårigheter att tillämpa bestämmelserna om upphovsrätt i artikeln om royalty för programvara, eftersom det enligt artikel 12 punkt 2 krävs att programvaran bör betecknas som ett litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk. Ingen av dessa beteckningar synes fullständigt passande. Upphovsrättslagstiftningen i många stater har löst detta problem genom att uttryckligen klassificera dataprogramvara som ett litterärt eller vetenskapligt verk. Stater för vilka det inte är möjligt att knyta programvaran till någon av dessa kategorier, kan ha rätt att i sina bilaterala avtal ta in en ändrad version av punkt 2, vilken antingen utelämnar hänvisningen till olika slag av upphovsrätt eller hänvisar särskilt till programvara (punkt 13.1).

I andra transaktioner är de upphovsrättsskyddade rättigheter som förvärvas begränsade och omfattar endast vad som är nödvändigt för att användaren ska kunna utnyttja programmet, till exempel när mottagaren har getts begränsade rättigheter att reproducera programmet. Denna situation är vanligen för handen vid förvärv av en kopia av ett dataprogram. De rättigheter som överläts i dessa fall är specifika i förhållande till programvaror. De tillåter användaren att kopiera programmet, till exempel till hårddisken på användarens dator eller för arkivering. Rättigheter i förhållande till sådan kopiering, som endast möjliggör för användaren att effektivt utnyttja programmet, ska man därför bortse från när man i skattehänseende analyserar innebörden av transaktionen. Betalningar i samband med transaktioner av denna typ torde vara att betrakta som kommersiell inkomst enligt artikel 7 (punkt 14).

Metoden med vilken dataprogrammet överförs till mottagaren är inte relevant. Exempelvis spelar det ingen roll om mottagaren förvärvar en datadiskett som innehåller en kopia av programmet eller via modemuppkoppling direkt erhåller en kopia av programmet på sin dators hårddisk. Att det kan finnas restriktioner hur mottagaren får använda programvaran är inte heller relevant (punkt 14.1).

Betalning som avser förvärvet av fullständig äganderätt till upphovsrätt kan inte anses utgöra royalty (punkt 15). Betalning som avser överföring av rättigheter som utgör tydligt specificerad egendom (vilket är mer sannolikt vid rättigheter med geografisk begränsning är vid tidsbegränsade rättigheter) anses vara inkomst av rörelse enligt artikel 7 eller realisationsvinst enligt artikel 13 snarare än royalty (punkt 16).

### **Andra digitala produkter**

Ovan angivna principer rörande betalningar för mjukvara är också tillämpliga på transaktioner rörande andra typer av digitala produkter såsom bilder, ljud eller text. När man avgör om betalningar avseende dessa transaktioner är att betrakta som royalty eller inte är huvudfrågan vad betalningen väsentligen avser (punkt 17.1).

Om betalningen väsentligen avser något annat än nyttjandet av eller rätten att nyttja rättigheter i upphovsrätten (som att förvärva andra typer av kontraktuella rättigheter, data eller tjänster) och nyttjandet av upphovsrätten är begränsad till sådana rättigheter som krävs för att möjliggöra nerladdning, lagring och driften av kundens dator, nätverk eller annan lagrings-, prestations- eller förevisningsanordning, ska ett sådant nyttjande av upphovsrätten inte påverka analysen av betalningens karaktär (punkt 17.2). Detta är fallet när transaktioner som tillåter kunder (som kan vara företag) att elektroniskt ladda ner digitala produkter (som mjukvara, bilder, ljud eller text) för den kundens egen användning eller nöje. I dessa transaktioner avser betalningen väsentligen förvärvet av data som överförs i form av en digital signal och utgör därför inte royalty utan omfattas antingen av artikel 7 eller av artikel 13 (punkt 17.3).

När det väsentliga vederlaget för betalningen är rätten att nyttja upphovsrätten till en digital produkt, som i detta syfte laddas ner elektroniskt, är det däremot fråga om royalty. Detta skulle exempelvis vara fallet om en bokutgivare betalade för att förvärva rätten att reproducera en upphovsrättsskyddad bild som han elektroniskt laddat ner för att använda på omslaget till en bok som han ska ge ut (punkt 17.4). Ovannämnda förslag beträffande blandade avtal kan också tillämpas i fråga om vissa artistframträdanden och i synnerhet i fråga om en orkesterkonsert som en dirigent ger eller ett solistframträdande av en musiker. Arvodet för det musikaliska framträdandet tillsammans med det som betalas för samtidig radioutsändning av detta, synes skola behandlas enligt artikel 17. I fall då musikframträdandet spelas in på grammofon, antingen detta sker enligt samma eller ett särskilt avtal, och artisten har föreskrivet att han ska ha royalty för försäljning eller offentlig uppspelning av grammofonskivor, ska så stor del av betalningen till honom som består av sådan royalty behandlas enligt artikel 12 (punkt 18).

### **Överroyalty**

I artikel 12 punkt 4 finns bestämmelser om så kallad överroyalty, med vilket avses royalty som överstiger normal mark-



nadmässig royalty på grund av särskilda förbindelser ("a special relationship") mellan utbetalaren och mottagaren eller mellan båda dessa och en tredje person. Artikel 12 ska tillämpas endast på den normala marknadsmässiga royaltyn medan överskjutande belopp ska beskattas enligt intern lagstiftning och med beaktande av övriga bestämmelser i det aktuella skatteavtalet. Man måste således fastställa den verkliga karaktären av denna betalning och vilken artikel (annan än artikel 12) som är tillämplig på överroyaltyn. I punkt 22–26 i OECD:s kommentarer till artikeln ges exempel på vad som avses med "särskilda förbindelser". Därvid nämns fall då royaltyn betalas till fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt kontrollerar utbetalaren eller som är direkt eller indirekt kontrollerad av denne eller som är underordnad en grupp som har gemensamma intressen med denne. Det klargörs också att begreppet även täcker förhållanden på grund av släktskap eller äktenskap samt varje annan intresse-gemenskap vid sidan av de rättsförhållanden som föranleder betalning av royaltyn.

**Källstatens  
beskattningsrätt**

Artikel 12 punkt 1 innebär att källstaten saknar beskattningsrätt. Enligt vissa svenska skatteavtal har dock även källstaten beskattningsrätt, se till exempel artikel 12 i skatteavtalet med Japan (SFS 1983:203).

**Verklig  
innehavare  
av förmånen**

En förutsättning för att begränsningen av källstatens skatteuttag enligt punkt 1 ska gälla är att den verkliga innehavaren av förmånen av royaltyn har hemvist i den andra avtalsslutande staten ("Royalties... beneficially owned by a resident of the other Contracting State"). I punkt 4–4.2 i OECD:s kommentarer till artikeln utvecklas innebörden av detta på motsvarande sätt som i fråga om utdelning och ränta, se avsnitt 4.5.3.10 och 4.5.3.11 vid kantrubriken Verklig innehavare av förmånen.

**4.5.3.13 Artikel 13 – Realisationsvinst**

"ARTICLE 13

CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State

has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.

3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.”

#### **Beskattnings- tidpunkten**

Denna artikel behandlar realisationsvinst vid all överlåtelse av egendom. I artikeln anges inte hur en realisationsvinst ska beräknas utan detta får ske enligt bestämmelserna i respektive stats interna lagstiftning. I avtalet anges inte heller vid vilken tidpunkt en realisationsvinst ska beskattas. Den ena avtalslutande staten kanske beskattar vinsten vid kontraktsdatum och den andra staten först när betalning sker. Har den skattskyldige under mellantiden skiftat hemvist mellan de avtalslutande staterna kan detta leda antingen till dubbelbeskattning eller till att vinsten blir obeskattad. I punkt 32.8 av kommentarerna till artikel 23 A och 23 B behandlas frågan vilken inverkan olika beskattningstidpunkter i respektive stat har på avräkningsförfarandet i hemviststaten, så kallad timing mismatch. De artiklar i avtalet som tillåter källstatsbeskattning innehåller inga begränsningar av när i tiden beskattning ska äga rum (se exempelvis punkt 2.2 av kommentarerna till artikel 15). Eftersom både artikel 23 A och 23 B fordrar att hemviststaten undanröjer dubbelbeskattningen när beskattning i källstaten får ske följer att undanröjandet måste ske oavsett när i tiden beskattning sker i källstaten. Detta gäller oavsett om beskattning i källstaten äger rum före eller efter det att beskattning sker i hemviststaten.

<b>Likvidation</b>	Vid tillämpning av skatteavtal anses den ersättning som utgår till andelsägarna i samband med ett likvidationsförfarande och som överstiger anskaffningskostnaden för andelarna utgöra ”inkomst av aktier” och beskattas enligt artikeln om utdelning. Endast för det fall andelarna faktiskt avyttras under likvidationsförfarandet blir det aktuellt att tillämpa artikeln om realisationsvinst (Skatteverket 2009-04-21, dnr 131 440023-08/111).
<b>Fast egendom</b>	I punkt 1 anges att vinst som en person med hemvist i en avtalslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 och som är belägen i annan avtalslutande stat får beskattas i denna andra stat (situsstaten).
<b>Bostadsrätt</b>	Genom hänvisningen till definitionen av fast egendom i artikel 6 – som bland annat inkluderar nyttjanderätt till fast egendom – kan kapitalvinst vid överlåtelse av bostadsrätter belägna i Sverige beskattas här, se RÅ 1989 ref. 37 och Högsta förvaltningsdomstolen 1995 ref. 91.
<b>Byggnad på ofri grund</b>	I de fall ordet byggnad tagits in i definitionen av fast egendom kan också vinst vid avyttring av bland annat byggnad på ofri grund som är belägen i Sverige beskattas här.  Bestämmelsen i punkt 1 är också tillämplig på fast egendom som utgör del av ett företags tillgångar.  Punkt 1 behandlar endast vinst som person med hemvist i en avtalslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den andra avtalslutande staten. Den är således inte tillämplig på vinst som förvärvas på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den avtalslutande stat där överlåtaren har hemvist enligt artikel 4 eller i tredje stat. På sådan vinst tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) respektive artikel 21 (Annan inkomst).
<b>Lös egendom i fast driftställe</b>	Punkt 2 behandlar vinst som uppkommer vid överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett företags fasta driftställe. Med begreppet lös egendom avses i detta sammanhang all annan egendom än fast egendom. Begreppet innefattar också immateriell egendom, såsom goodwill, licenser etcetera. Vinst på grund av överlåtelse av sådana tillgångar får beskattas i den stat där det fasta driftstället finns.
<b>Fast driftställe</b>	Punkt 2 tillämpas också när ett fast driftställe som sådant (för sig eller tillsammans med hela företaget) överläts. Om hela företaget överläts, 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**

Punkt 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 till exempel artikel 8 punkt 1 och artikel 13 punkt 3 i skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193).

Många stater har infört ändrade versioner av artikel 13 för att säkerställa att avtalsförmåner allokeras på ett riktigt sätt när inkomst härrör från skepp och luftfartyg som inte används av dess ägare.

**SAS**

I svenska avtal brukar det även i denna artikel finnas en bestämmelse som anger att avtalet tillämpas endast på den svenska andelen av SAS (innehas av SAS Sverige AB) eventuella realisationsvinster vid försäljning av luftfartyg.

**Containrar**

I vissa skatteavtal, till exempel det nordiska (SFS 1996:1512) och det med Tyskland (SFS 1992:1193), finns särskilda bestämmelser om beskattning av inkomst som härrör från användningen av containrar i internationell trafik (artikel 8). I sådana skatteavtal finns även en motsvarande bestämmelse som fördelar beskattningsrätten till realisationsvinst vid försäljning av dessa containrar.

**Fastighetsbolag**

Punkt 4 infördes i samband med den år 2003 genomförda revisionen av OECD:s modellavtal. Genom denna bestämmelse likställs i avtalshänseende avyttring av fast egendom och avyttring av ”fastighetsbolag” om de i punkten uppställda villkoren är för handen. I sådana fall får hela vinsten vid avyttringen av aktierna beskattas – inte bara den del som hänför sig till den fasta egendomen – i den stat där den fasta egendomen är belägen. En bestämmelse liknande den i punkt 4 finns i artikel 13 punkt 2 i det nordiska skatteavtalet. Enligt intern svensk rätt är dock möjligheterna att beskatta kapitalvinst som uppkommit vid avyttring av aktier begränsade, se nedan under

kantrubriken ”Beskattningsrätten till vinst vid avyttring av aktier efter utflyttning”.

**Övriga tillgångar**

I punkt 5 (som omnummererats som en konsekvens av att en ny punkt 4 infördes år 2003) anges att vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som omfattas av bestämmelserna i punkt 1–4 ska beskattas endast i den stat där överlåtaren enligt skatteavtalet har hemvist. Denna bestämmelse är tillämplig på bland annat aktier (andra än sådana som omfattas av punkt 4).

**Aktieindexobligation**

Skatteverket anser att en aktieindexobligation är ett löpande skuldebrev och att avkastningen eller utfallande belopp vid inlösen omfattas av ränteartikeln i skatteavtalen. Om obligationen avyttras under löptiden blir i stället artikeln om realisationsvinst tillämplig på hela ersättningen (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 703562-09/111).

**Tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL**

Enligt 3 kap. 19 § IL är i Sverige begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig här för vinst vid avyttring av aktier och andelar i svenska bolag om han varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde. Från och med inkomståret 2008 har bestämmelsen utvidgats till att också omfatta utländska delägarrätter som förvärvats under den tid personen varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Om ett utländskt aktiebolag tidigare har varit svenskt, ska vad som sägs om ett svenskt aktiebolag även gälla det utländska aktiebolaget till och med det femte året efter det år då bolaget upphörde att ha fast driftställe i Sverige, dock längst till och med det tionde året efter det år då bolaget upphörde att vara svenskt. Någon bestämmelse motsvarande tioårsregeln finns inte för juridiska personer. I Sverige obegränsat skattskyldiga är givetvis skattskyldiga här för sådana vinster.

**Beskattningsrätten till vinst vid avyttring av aktier efter utflyttning**

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 kapitalvinster 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 till exempel två år i avtalet med Frankrike (SFS 1991:673), ~~fem~~ **tio** år i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512), sju år i avtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898), tio år i

avtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617) samt obegränsad i avtalet med Zimbabwe (SFS 1989:894).

**Tillgång**

I en del avtal används begreppet tillgång i stället för aktier. Detta ger Sverige en beskattningsrätt under den i avtalet angivna tiden efter skiftet av hemvist även till realisationsvinst vid avyttring av utländska aktier och övrig lös egendom i det fall fråga är om en person som är dubbelbosatt, det vill säga bosatt i såväl Sverige som i den andra avtalslutande staten och som enligt avtalet har hemvist i den andra staten. En sådan person är obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern rätt.

**Beräkning av tiden enligt IL och skatteavtal**

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 till exempel artikel 13 punkt 5 i skatteavtalet med Belgien (SFS 1991:606)]. Dessa tidpunkter behöver inte sammanfalla eftersom den som flyttar från Sverige kan anses ha hemvist i Sverige enligt avtalet viss period efter den faktiska utflyttningen härifrån. I ett sådant fall börjar tidsfristen enligt intern rätt att löpa vid en tidigare tidpunkt än tidsfristen i avtalet, se till exempel skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673) artikel 13 punkt 7. Även den omvända situationen – att personen i fråga kan få hemvist i den andra staten under tid han är obegränsat skattskyldig i Sverige – förekommer givetvis. Flyttar den skattskyldige först till ett avtalsland med vilket Sverige saknar möjlighet att överhuvudtaget beskatta aktier efter det att han fått hemvist där (till exempel Schweiz) och därefter, innan tio år förflutit från hans utflyttning från Sverige, till, till exempel, USA har Sverige rätt att beskatta vinster som uppkommer vid avyttring av svenska aktier under den del av tioårsperioden då han har hemvist i USA. Att den skattskyldige under en period haft hemvist i en stat vars skatteavtal hindrar Sverige att beskatta sådan vinst utsläcker inte möjligheten för Sverige att senare, efter bytet av hemviststat, utöva beskattningsrätten.

#### 4.5.3.14 Artikel 14 – Självständig yrkesutövning

”ARTICLE 14 (upphävd år 2000)

##### INDEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Income derived by a resident of a contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State unless he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities. If he has such a fixed base, the income may be taxed in the other State but only so much of it as is attributable to that fixed base.

2. The term “professional services” includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.”

Före år 2000 behandlades inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet (independent personal services) i artikel 14 i OECD:s modellavtal. Bestämmelserna i artikel 14 motsvarade de som var tillämpliga på inkomst av rörelse (artikel 7), dock att man i artikel 14 använde sig av uttrycket stadigvarande anordning (fixed base) i stället för fast driftställe (permanent establishment). Att artikel 14 i modellavtalet upphävdes år 2000 visar på att någon skillnad mellan begreppen ”fixed base; stadigvarande anordning” och ”permanent establishment; fast driftställe” inte varit avsedd. Inte heller avsågs någon skillnad mellan hur inkomst beräknades enligt artiklarna 7 och 14. Dessutom var det inte alltid klart vilka aktiviteter som var hänförliga till artikel 14 i motsats till artikel 7. Att artikel 14 upphävts innebär därför att inkomst som härrör från självständig yrkesutövning eller andra aktiviteter av självständig natur behandlas enligt artikel 7 som inkomst av rörelse. Enligt definitionen i artikel 3 punkt 1 h) i modellavtalet omfattar termen rörelse (business) också professionella tjänster och annan självständig yrkesutövning. Definitionen av ”fast driftställe” i artikel 5 blir tillämplig på vad som tidigare utgjorde en stadigvarande anordning. Sett i förhållande till skatteavtal som har en artikel motsvarande artikel 14 i tidigare modellavtal innebär ändringarna i modellavtalet endast att det numera är klarlagt att vad som sägs i kommentarerna till artiklarna 5 och 7 kan användas vid tolkning av artikel 14.

**Självständig  
yrkesutövning**

**Artikel 14 i  
modellavtalet  
upphävd år 2000**

Eftersom svenska skatteavtal regelmässigt innehåller bestämmelser motsvarande de i den numera upphävda artikel 14 i OECD:s modellavtal finns kommentaren till denna artikel kvar i denna handledning. Det bör dock åter framhållas att vad som tidigare sagts under artiklarna 5 och 7 kan tillämpas för att tolka bestämmelserna i denna artikel.

Enligt huvudregeln i artikel 14 punkt 1 gäller att inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet beskattas endast i den stat där inkomsttagaren enligt skatteavtalet har hemvist. Till den del inkomsten är hänförlig till verksamhet som utövas vid stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande, får sådan del av inkomsten beskattas i den stat där anordningen finns.

**Jämför reglerna i artikel 15**

I vissa avtal finns i artikel 14 punkt 1 en alternativregel som ger beskattningsrätt åt verksamhetsstaten om inkomsttagaren vistas där mer än 183 dagar under en period av tolv månader. Hur dessa dagar ska beräknas framgår av kommentarerna till artikel 15.

**Jämför reglerna i artikel 7**

Bestämmelserna i denna artikel liknar dem som tillämpas på inkomst av rörelse och vilar på samma principer som de som ligger till grund för artikel 7 (Inkomst av rörelse). Tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna i denna artikel ska därför ske enligt samma riktlinjer som gäller för artikel 7.

De principer för fördelning av inkomst mellan huvudkontor och ett fast driftställe som anges i artikel 7 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.

**Stadigvarande anordning**

Begreppet "fixed base; stadigvarande anordning" har inte definierats. Begreppet innefattar exempelvis läkarmottagning och arkitekt- eller advokatkontor. En person som utövar självständig yrkesverksamhet har kanske inte lokaler av detta slag annat än i sin hemviststat. Finns det i en annan avtalslutande stat ett centrum för verksamheten av fast eller stadigvarande art, har den staten rätt att beskatta verksamheten.

**Vilka yrken?**

Uppräkningen i artikel 14 punkt 2 av vilka yrken som utgör fritt yrke är inte uttömmande utan enbart en exemplifiering. Eftersom inkomst från anställning inte omfattas av denna artikel gäller bestämmelserna i denna artikel inte för en företagare som är anställd i sitt "eget" bolag. Den omständigheten att den anställde är t.ex. arkitekt (eller tillhör någon av de



övriga yrkeskategorier som bestämmelserna i denna artikel omfattar) ändrar inte detta.

Inkomst som förvärfvas av sportutövare, skådespelare, musiker m.fl. behandlas i artikel 17 oavsett om de utövar fritt yrke eller är anställda.

#### 4.5.3.15 Artikel 15 – Enskild tjänst

”ARTICLE 15

INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived there from may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
- b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
- c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.”

#### Tillämpnings- område

Enligt artikel 15 punkt 1 ska artikeln inte tillämpas på sådana ersättningar som behandlas i artikel 16 (Styrelsearvode),

artikel 18 (Pension) och artikel 19 (Offentlig tjänst). Till vilken artikel en viss inkomst ska hänföras är ibland oklart.

I RÅ 2001 not. 88 var fråga om ett periodiskt utgående avgångsvederlag skulle hänföras till inkomst av enskild tjänst (artikel 14) eller pension (artikel 15) i det gamla skatteavtalet med Tyskland (SFS 1960:549). I denna artikel 15 talas om ”pension ... eller liknande periodiskt utgående belopp eller i penningar uppskattbar förmån som äger samband med förutvarande arbetsanställning”, vilket i stort sett motsvarar lydelsen av artikel 18 i modellavtalet. Kammarrätten, vars bedömning delades av Högsta förvaltningsdomstolen, fann att avgångsvederlaget utgjorde ett sådant med pension likställt periodiskt utgående belopp som omfattades av artikel 15. Beträffande pension, se vidare avsnitt 4.5.3.18.

Skatteverket anser att svensk lönegaranti omfattas av artikel 15 i modellavtalet och sådana artiklar i svenska skatteavtal som överensstämmer med denna (Skatteverket 2009-09-21, dnr 131 719374-09/111). Skrivelsen behandlar även tillämpningen av SINK på sådan ersättning.

Skatteverket anser att artikel 15 omfattar även sådan ersättning i enskild tjänst som utgått utan att mottagaren behövt utföra några arbetsuppgifter under den tid ersättningen betalats ut (Skatteverket 2008-09-10, dnr 131 529671-08/111).

**Punkt 1 –  
Huvudregel**

Enligt huvudregeln i artikel 15 punkt 1 beskattas inkomst av anställning i enskild tjänst endast i den stat där inkomsttagaren har hemvist.

Utförs arbetet i den andra avtalsslutande staten (”the employment is exercised in the other Contracting state”) har emellertid denna stat rätt att beskatta ersättning som upp bärs för detta arbete. I OECD:s kommentarer till bestämmelsen sägs i huvudsak följande. Arbetet utförs på den plats där den anställde är fysiskt närvarande när han fullgör den aktivitet för vilken anställningsinkomsten betalas. En stat har inte beskattningsrätt till anställningsinkomsten endast på grund av att den utbetalas från den staten eller att resultatet av arbetet utnyttjas där (punkt 1). Den allmänna uppfattningen bland OECD:s medlemsstater är att bestämmelsen omfattar även naturförmåner som utgår på grund av anställningen, till exempel personaloptioner, förmån av bostad, bil, sjuk- eller livförsäkring eller föreningsmedlemskap (punkt 2.1). Den stat där arbetet utförs har rätt att beskatta ersättning för detta arbete oavsett när i tiden utbetalning sker, beloppet krediteras den

anställda eller på annat sätt definitivt förvärvas av denne (punkt 2.2).

**Personaloptioner**

Personaloptioner beskattas ofta vid en annan tidpunkt än när de intjänas, till exempel när optionerna utnyttjas eller när de förvärvade värdepapperen säljs. Detta leder till tillämpningsproblem som berörs i punkterna 12–12.15 i OECD:s kommentarer till artikel 15. Där sägs i huvudsak följande:

**Tillämplig artikel**

Som regel faller inte förmån av personaloption in under artikel 21 (Annan inkomst) eftersom den artikeln inte är tillämplig på inkomst som behandlas i annan artikel i avtalet. Inte heller artikel 18 (Pension) är tillämplig och det gäller även om optionen har utnyttjats efter det att anställningen upphört eller efter pensionering (punkt 12.5). Artikel 15 och inte artikel 13 tillämpas på varje förmån på grund av optionen fram till den dag optionen utnyttjas, säljs eller på annat sätt överläts. Efter det att optionen utnyttjats är värdetillväxten hänförlig till innehavet av värdepapperen och behandlas enligt artikel 13 (punkt 12.2).

**Beskattnings-  
tidpunkt**

Artikel 15 tillåter att källstaten beskattar den del av optionsförmånen som utgör ersättning för arbete utfört där även om beskattningen sker vid en senare tidpunkt när anställningen i källstaten upphört (punkt 12.1). Det värde som källstaten får beskatta enligt artikel 15 får beskattas vid utfärdandet av optionen, vid utnyttjandet av optionen, vid avyttringen av de förvärvade värdepapperen eller vid någon annan tidpunkt. Den enda begränsningen ligger i att källstaten bara får beskatta den del av förmånen som utgör ersättning för arbete utfört i den staten (punkt 12.3). Det värde som källstaten får beskatta enligt artikel 15 får beskattas på annat sätt än som inkomst av enskild tjänst enligt vad som följer av intern rätt i den staten (punkt 12.4).

**Bedömning  
av källstat**

Vid bedömningen av om personaloptionsförmånen utgör ersättning för arbete utfört i en viss stat bör tillämpas vissa allmänna principer (punkt 12.6).

Den första principen är att förmånen som huvudregel ska anses utgöra ersättning endast för arbete utfört under den tidsperiod som krävs för att optionen ska vara intjänad. Krävs till exempel tre års arbete för att tjäna in förmånen ska den inte anses vara hänförlig till arbete efter denna treårsperiod (punkt 12.7). Från sådan intjänandetid måste skiljas tidsperiod som endast utgör en fördröjning innan optionen kan utnyttjas, så kallad ”blocking period” (punkt 12.8). Från sådan intjänande-

tid måste också skiljas det fallet att en redan intjänad option förfaller om den inte utnyttjas innan anställningen upphör eller inom annan angiven tid. Sådan förfallotid utgör inte intjänandetid (punkt 12.9).

Den andra principen är att en personaloptionsförmån ska anses hänförlig till arbete utfört innan utfärdandet endast om förmånen är avsedd att utgöra ersättning för arbete utfört under en viss tidsperiod. Detta skulle exempelvis vara fallet det står klart att förmånen grundas på arbete som den anställde utfört under en viss tidsperiod, eller på det ekonomiska utfallet hos arbetsgivaren under en viss tidsperiod och förmånen är villkorad av anställning under denna tidsperiod. Det förekommer fall där det vid en objektiv bedömning kan anses vara klarlagt att det under tidigare anställningsperiod funnits ett välgrundat antagande bland deltagare i optionsprogram att ersättning för denna anställningsperiod delvis skulle komma att utgå vid en senare tidpunkt i form av personaloptioner. En sådan objektiv bedömning skulle till exempel kunna grunda sig på att arbetsgivaren konsekvent under ett antal år utfärdat optioner på ungefär samma nivå och ingenting indikerar att denna praxis var avsedd att brytas (punkt 12.11).

I undantagsfall kan det vara motiverat att avvika från dessa två huvudprinciper. Det kan till exempel vara så att en option först har utfärdats utan särskilda villkor men det klart framgår att den är avsedd att utgöra ersättning för kommande arbete, exempelvis vid byte av arbetsuppgifter. Det kan också vara så att optionen utgör ersättning både för tidigare utfört och kommande arbete, till exempel om den utfärdas utifrån uppnådda mål under tidigare år men är intjänad först om anställningen pågår i ytterligare tre år (punkt 12.10 och 12.13).

När arbete under viss tid krävs för att tjäna in optionen och den anställde till exempel sägs upp eller går i pension innan intjänandeperioden gått till ända, men förmånen senare ändå utgår till den anställde, ska den anses hänförlig till den del av intjänandeperioden under vilken arbete faktiskt utförts (punkt 12.12).

#### **Flera källstater**

När en personaloption utgör ersättning för arbete i mer än en stat måste avgöras hur stor del av förmånen som hänför sig till respektive stat. Härvid ska så stor del av förmånen hänföras till arbete utfört i en viss stat som antalet arbetsdagar i denna stat utgör av det totala antal arbetsdagar under vilka förmånen

intjänats. Endast tjänstgöringstid som har betydelse för rätten till optionen ska beaktas (punkt 12.14).

**Punkt 2 –  
183-dagarsregeln**

I artikel 15 punkt 2 finns den så kallade 183-dagarsregeln, ibland kallad montörregeln, som i vissa fall ger hemviststaten uteslutande beskattningsrätt till anställningsinkomsten trots att arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Samtliga villkor i punkt 2 a–c måste vara uppfyllda för att regeln ska vara tillämplig.

När 183-dagarsregeln i 6 § 1 SINK är tillämplig är inkomsten skattefri i Sverige redan enligt den lagen. I så fall ska 183-dagarsregeln i ett skatteavtal inte tillämpas.

**Tolvmånaders-  
period**

Den första förutsättningen är enligt punkt 2 a att vistelsen i arbetsstaten inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under det aktuella beskattningsåret ("any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned"). Tolvmånadersperioden behöver alltså inte sammanfalla med ett kalender- eller beskattningsår. Varje dag börjar en ny tolv månadersperiod som sträcker sig framåt i tiden och slutar en tolv månadersperiod som sträcker sig bakåt i tiden. Om vistelsen i arbetsstaten överstiger 183 dagar under någon sådan tolv månadersperiod är regeln inte tillämplig på någon del av det arbete som utförs där under den tolv månadersperioden. Beskattning får då ske i arbetsstaten enligt punkt 1.

Om exempelvis en anställd vistas i arbetsstaten under 150 dagar mellan den 1 april år 1 och den 31 mars år 2, men vistas där 210 dagar mellan den 1 augusti år 1 och den 31 juli år 2, har den anställde vistats mer än 183 dagar i den staten under den andra av dessa tolv månadersperioder och regeln är därför inte tillämplig på denna period. Detta gäller trots att vistelsen under den första tolv månadersperioden inte överstiger 183 dagar och denna period delvis överlappar den andra perioden (punkt 4 i OECD:s kommentarer till artikeln).

I vissa skatteavtal anges emellertid en bestämd period under vilken de 183 dagarna ska beräknas. Vanligtvis anges beskattningsåret (exempelvis artikel XIII § 2 a i skatteavtalet med Grekland, SFS 1963:497), inkomståret (exempelvis artikel 16 punkt 2 a i skatteavtalet med Nya Zeeland, SFS 1980:1131) eller kalenderåret (exempelvis artikel 16 punkt 2 a i skatteavtalet med Tanzania, SFS 1977:580). Det är således viktigt att läsa bestämmelsen i det aktuella avtalet. Med "beskattningsår" avses arbetsstatens beskattningsår (RÅ78 1:22).

**Vistelse i  
arbetsstaten**

Enligt punkt 5 i OECD:s kommentarer till artikeln avses med att den anställda vistas ("is present") i arbetsstaten att personen fysiskt befinner sig där. Det saknar betydelse om vistelsen beror på arbetet eller har annan anledning. I vistelsetiden inräknas del av dag, ankomstdag, avresedag och alla andra dagar som tillbringas i verksamhetslandet, inklusive lördagar, söndagar, helgdagar, semesterdagar före, under och efter arbetsperioden, dagar under arbetsuppehåll samt sjukdagar och dagar med ledighet på grund av dödsfall eller sjukdom inom familjen. Sjukdagar ska dock inte inräknas om personen är förhindrad att lämna arbetsstaten och han annars skulle ha uppfyllt villkoren enligt 183-dagarsregeln. Dagar som tillbringas i arbetsstaten vid genomresa, som sker med anledning av resa mellan två platser utanför denna stat, ska inte heller inräknas i vistelsetiden.

I punkt 5.1 i OECD:s kommentarer till artikeln sägs att de dagar som den skattskyldige har hemvist i arbetsstaten inte ska inräknas i vistelsetiden, samt ges följande exempel.

*Exempel 1*

Från januari 01 till december 01 bor X i, och har hemvist i, stat s. Den 1 januari 02 anställs X av en arbetsgivare, som har hemvist i stat R, och flyttar till och får hemvist i stat R. X blir därefter under perioden den 15–31 mars 02 utsänd av sin arbetsgivare till stat s. I detta fall är X närvarande i stat S under 292 dagar under perioden den 1 april 01 till den 31 mars 02, men då han har hemvist i stat S under perioden den 1 april till den 31 december 01 tas denna tidsperiod inte med vid beräkningen av vistelsetiden i S.

*Exempel 2*

Från den 15 till den 31 oktober 01 är Y, som har hemvist i stat R, närvarande i stat S för att förbereda utvidgningen av A:s rörelse i detta land. A har också hemvist i stat R. Den 1 maj 02 flyttar Y till stat S där hon får hemvist och arbetar som chef för ett nystartat dotterföretag till A med hemvist i stat s. I detta fall är Y närvarande i stat S under 184 dagar under perioden den 15 oktober 01–den 14 oktober 02 men då hon har hemvist i stat S den 1 maj–den 14 oktober 02 tas denna tidsperiod inte med vid beräkningen av vistelsetiden i S.

Skatteverket anser att när artikel 15 punkt 2 i ett skatteavtal anger ”kalenderår” som tidsperiod i stället för ”tolvmånadersperiod”, ska även dagar då den anställde haft hemvist i arbetsstaten inräknas i vistelsen i denna stat. I annat fall kan beräkningen inte ske för hela kalenderåret (365 dagar). När beräkningen ska ske för en tolv månadersperiod påbörjas däremot en ny sådan varje dag och beräkningen kan alltid göras för den tolv månadersperiod som närmast föregår tidpunkten för bytet av hemvist. Vad som sägs i OECD:s kommentarer till artikel 15 punkt 2 kan därför inte direkt tillämpas när avtalets ordalydelse är en annan än modellavtalets (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 457248-10/111).

**Utländsk arbetsgivare**

En förutsättning för att 183-dagarsregeln ska vara tillämplig är enligt artikel 15 punkt 2 b att arbetsgivaren inte har hemvist i arbetsstaten. Detta innebär till exempel att en person, anställd vid en utländsk filial till ett svenskt bolag, som kommer till huvudkontoret i Sverige för att arbeta, inte omfattas av regeln.

**Delägarbeskattad juridisk person**

I punkt 6.1–6.2 i OECD:s kommentarer till artikeln behandlas det fall då arbetsgivaren är ett handelsbolag eller annan delägarbeskattad juridisk person. Där sägs i huvudsak följande. Även en sådan person kan vara arbetsgivare men kan inte ha hemvist i en avtalslutande stat enligt artikel 4 (eftersom den inte är skattskyldig där). För att uppnå en meningsfull tolkning av artikel 15 punkt 2 b måste begreppen ”arbetsgivare” och ”hemvist” tillämpas på delägarna snarare än på den delägarbeskattade personen. Denna tolkning kan skapa svårigheter i fall då delägarna har hemvist i olika stater, men dessa svårigheter kan lösas genom förfarandet vid ömsesidig överenskommelse genom att man till exempel bestämmer att hemvistet finns i den stat där de delägare som äger majoriteten av andelarna har hemvist.

**Uthyrning av arbetskraft**

I vissa fall har 183-dagarsregeln gett upphov till skatteundandragande genom att man tillämpat ett förfarande som benämns uthyrning av arbetskraft. En lokal arbetsgivare, som önskar anlita utländsk arbetskraft under en eller flera perioder som inte överstiger 183 dagar, rekryterar arbetskraft genom en utländsk förmedlare som utger sig för att vara arbetsgivaren och som hyr ut arbetskraften till den verkliga arbetsgivaren. Redan före 2010 års uppdatering av modellavtalet (se strax nedan) har i OECD:s kommentarer till artikeln lämnats utrymme för att i missbrukssituationer, där det huvudsakliga syftet varit att undgå beskattning i verksamhetsstaten, bortse

från det formella anställningsförhållandet och i stället utvärdera vem som är den verkliga arbetsgivaren.

RÅ 2001 ref. 50 gällde tre utländska ishockeyspelare som var engagerade för att spela ishockey för en svensk idrottsförening. Enligt återopade avtal var spelarna uthyrda till föreningen av ett utländskt företag. Fråga var om föreningen varit att anse som den verkliga arbetsgivaren vid tillämpningen av lagen (1981:691) om socialavgifter och därför haft skyldighet att betala arbetsgivaravgifter på den ersättning som utgått till det utländska företaget. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen skulle i första hand göras en helhetsbedömning av de omständigheter som kan anses ha betydelse vid klassificeringen. Av väsentlig betydelse var vad som har gällt i fråga om behandlingen av de anställda i ekonomiskt och socialt hänseende. Ett annat viktigt förhållande var enligt domstolen rätten till arbetsresultatet samt ansvaret och risken för detta, som i kommentarerna till OECD:s modellavtal lyftes fram som huvudkriterium. Även övriga kriterier som angavs i OECD:s kommentarer – liksom de nära överensstämmande kriterier som brukar tillämpas vid den internationella avgränsningen av arbetstagarbegreppet – borde beaktas i sammanhanget. Domstolen gjorde sammantaget bedömningen att spelarna skulle anses vara anställda av föreningen vid tillämpningen av lagen om socialavgifter.

#### **Arbetsgivarbegreppet**

Vid 2010 års uppdatering av modellavtalet har kommentarerna beträffande arbetsgivarbegreppet i skatteavtal ändrats och utvidgats betydligt (punkterna 8.1–8.28). Den tidigare lydelsen innebar att en skattskyldig som hade en formell anställning hos en arbetsgivare i hemviststaten kunde anses ha sin arbetsgivare i arbetsstaten endast i missbrukssituationer, där det huvudsakliga syftet varit att undgå beskattning i sistnämnda stat. Genom den nya lydelsen klargörs att det är arbetsgivarbegreppet i respektive stats interna rätt som ska tillämpas, och att hemviststaten i större utsträckning än tidigare har att acceptera ett så kallat ekonomiskt arbetsgivarbegrepp i den andra staten.

Skatteverket redogör för de nya kommentarerna och konsekvenserna av dessa i en skrivelse (2010-10-19, dnr 131 670082-10/111). Beträffande det närmare innehållet i kommentarerna hänvisas till skrivelsen. I denna gör Skatteverket sammanfattningsvis följande ställningstaganden: Ändringen berör endast i vilka situationer den stat i vilken arbete utförs äger rätt att tillämpa ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp och när hemviststaten har en skyldighet att acceptera detta vid inkomstbeskattningen. I intern svensk rätt tillämpas ett för-



med ett arbetsgivarbegrepp varför Sverige inte påverkas av ändringen i egenskap av källstat. Däremot får Sverige som hemviststat en utökad skyldighet att acceptera ett ekonomiskt arbetsgivarbegrepp i källstaten och att tillämpa skatteavtalet som om källstaten beskattat i överensstämmelse med detta. Ändringen i kommentarerna ska enligt Skatteverkets uppfattning tillämpas också på skatteavtal som ingåtts före ändringen i kommentarerna, om artikel 15 punkt 2 i det aktuella avtalet har samma ordalydelse som i modellavtalet. De nya kommentarerna ska tillämpas för hela inkomståret 2010 och senare. I och med ändringen kommer i stort sett samma bedömning av arbetsgivarbegreppet att göras som enligt det nordiska skatteavtalet.

**Inte fast driftställe  
i arbetsstaten**

Enligt artikel 15 punkt 2 c är 183-dagarsregeln tillämplig endast om ersättningen för arbetet inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten. Enligt punkt 7 i OECD:s kommentarer till artikeln ska begreppet belastar ("borne by") tolkas mot bakgrund av syftet med punkt c, vilket är att säkerställa att 183-dagarsregeln inte blir tillämplig på ersättning som är avdragsgill vid fastställandet av ett fast driftställes inkomst i den stat där anställningen utövas. Huruvida arbetsgivaren faktiskt har gjort avdrag för ersättningen vid beskattningen av det fasta driftstället är inte avgörande. En lönekostnad anses belasta ett fast driftställe även om den inte dragits av vid beskattningen och detta beror på att det fasta driftstället inte alls beskattas i verksamhetsstaten, att arbetsgivaren frivilligt avstår från att göra avdrag för lönekostnaden eller att den inte är avdragsgill i verksamhetsstaten på grund av sin natur snarare än på grund av att den inte anses hänförlig till det fasta driftstället.

**Punkt 3 –  
Ombordanställda**

I artikel 15 punkt 3 finns särskilda bestämmelser om ersättning för arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik eller på båt i trafik på inre farvatten. Sådan ersättning får beskattas i den stat där det företag som bedriver verksamheten har sin verkliga ledning. Se även avsnitt 4.5.3.3 vid kantrubriken Internationell trafik.

Enligt vissa svenska skatteavtal ska beskattning i stället ske i den stat där företaget har hemvist eller i den stat vars nationalitet skeppet har. I svenska avtal utesluts frasen "båt i trafik på inre farvatten" eftersom det inte förekommer sådan trafik mellan Sverige och någon annan stat.

#### 4.5.3.16 Artikel 16 – Styrelsearvode

”ARTICLE 16

DIRECTORS’ FEES

Directors’ fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.”

I denna artikel föreskrivs att styrelsearvode och annan liknande ersättning till person med hemvist i en avtalsslutande stat från bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i bolagets hemviststat. Detta gäller oavsett var arbetsinsatsen sker och oavsett om ledamoten kommer till styrelsemötet eller inte. Av kommentarerna (punkt 1.1) till artikel 16 i OECD:s modellavtal framgår att den allmänna uppfattningen bland OECD:s medlemsstater är att begreppet styrelsearvode och annan liknande ersättning (fees and other similar payments) inkluderar naturaförmåner som någon uppbär i sin egenskap av medlem i styrelse etcetera

En medlem i en bolagsstyrelse kan ofta ha andra funktioner i bolaget, till exempel som vanlig anställd, rådgivare, konsult etcetera. Denna artikel är emellertid endast tillämplig i fråga om styrelsearvodet.

Bestämmelsen i 5 § första stycket 3 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 till exempel Nordiska Investeringsbanken, eftersom ett sådant organ inte har hemvist i en avtalsslutande stat.

Många av de frågeställningar som behandlas i punkt 12–12.15 av kommentarerna till artikel 15 aktualiseras också vad gäller personaloptioner som utfärdas till styrelseledamöter. Punkt 3.1 i kommentarerna till artikel 16 utgår från de principer som kommit till uttryck i kommentarerna till artikel 15.

#### 4.5.3.17 Artikel 17 – Artister och sportutövare

”ARTICLE 17

ARTISTES AND SPORTSMEN

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.”

I rubriken till denna artikel talas numera i den engelska texten om ”sportsmen” i stället för ”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 till exempel biljardspelare och deltagare i schack- eller bridgeturningar. Detta framgår också av punkt 3–7 i kommentarerna till artikel 17, där det närmare är utvecklat vilken personkrets som omfattas av bestämmelserna.

Bestämmelserna i denna artikel är ett undantag från bestämmelserna i artikel 15 (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 (det vill säga att artikel 17 nämns i artikel 19 punkt 3). I samband med denna ändring av artikel 19 punkt 3 ändrades också punkt 13 i kommentarerna till artikel 17 varvid punkten fick följande lydelse:

#### OECD:s kommentar

13. Artikel 17 blir vanligtvis tillämplig när en artist eller sportutövare är anställd i offentlig tjänst och uppbär sin inkomst från det allmänna: se punkt 6 i kommentarerna till artikel 19. Vissa avtal innehåller bestämmelser som undantar artister och sportutövare anställda i organi-

sationer som är understödda av allmänna medel från tillämpningen av artikel 17.

Enligt bestämmelserna i punkt 1 får inkomst, som artister samt sportutövare förvärvar i denna egenskap, beskattas i den stat där verksamheten utövas.

#### **Artistbolag**

Enligt punkt 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, till exempel en arbetsgivare hos vilken artisten eller sportutövaren är anställd. Syftet med denna bestämmelse är bland annat 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 så kallad artistbolag, kunna undgå beskattning i den stat där verksamheten utövats hos såväl artisten eller sportutövaren som företaget om detta saknar fast driftställe i verksamhetsstaten.

Flera stater har haft den uppfattningen att punkt 2 endast är tillämplig i situationer när betalning skett inte till artisten eller sportutövaren själv utan till en av dem kontrollerad tredje person, ett artistbolag. I punkt 11 b i kommentarerna till modellavtalet uttalas dock uttryckligen att bestämmelsen i punkt 2 ger den stat där föreställningen framförs möjlighet att beskatta vederlaget som ersättning till artisten eller sportutövaren också i de fall när en trupp eller en orkester har satt sig på bolag och utbetalningen sker till bolaget.

#### **OECD:s kommentar**

11.1 Tillämpningen av punkt 2 är inte begränsad till situationer där såväl artisten eller sportutövaren som den person som uppbär inkomsten, till exempel ett artistbolag, har hemvist i en och samma avtalsslutande stat. Punkten medger att den stat i vilken artisten eller sportutövaren utövat sin verksamhet beskattar den inkomst som är hänförlig till denna verksamhet och som uppbärs av en annan person oavsett övriga bestämmelser i avtalet som annars hade kunnat vara tillämpliga. Således ger punkten, utan hinder av bestämmelserna i artikel 7, den staten beskattningsrätten till inkomst som ett artistföretag med hemvist i den andra avtalsslutande staten uppbär även om artisten eller sportutövaren inte har hemvist i denna andra avtalsslutande stat. Omvänt, om en artist med hemvist i en av

de avtalsslutande staterna har en inkomst som uppbärs av en person, till exempel ett artistföretag, med hemvist i en tredje stat med vilken källstaten inte har något skatteavtal, finns det inget som hindrar den avtalsslutande staten att beskatta denna person i enlighet med bestämmelserna i intern lagstiftning.

11.2 Det ska emellertid observeras att det, utan hinder av artikel 7, rent generellt gäller att avtalet inte lägger hinder i vägen för att tillämpa sådana allmänna skatteflyktsregler i källstatens interna lagstiftning som innebär att källstaten – på sätt anges i punkt 24 i kommentarerna till artikel 1 – i fall av missbruk antingen beskattar artisten/sportutövaren eller artistbolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2002 ref. 89 haft att pröva vilken artikel i skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna (SFS 1992:17) som är tillämplig då ett i Nederländerna hemmahörande bolag (A.B.V.) anordnat ett antal showföreställningar i Sverige. I showen medverkade ett femtiotal artister, som med ett undantag var utländska medborgare, bosatta utomlands. För den inkomst som artisterna uppbar för sin medverkan i föreställningarna har A.B.V. betalat in skatt i enlighet med bestämmelserna i A-SINK. Högsta förvaltningsdomstolen fann att artikel 7 (Inkomst av rörelse) var tillämplig och motiverade sitt ställningstagande enligt följande:

#### RÅ 2002 ref. 89

De bestämmelser som är aktuella i målet är främst artiklarna 7 och 17.

I artikel 7 anges i den första punkten att inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvat, beskattas i denna stat, såvida inte företaget driver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. I artikelns sjätte punkt anges dock att, om det i inkomst av rörelse ingår inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar av avtalet, bestämmelserna i dessa artiklar inte berörs av reglerna i artikel 7.

Enligt den i artikel 7 intagna huvudregeln för rörelseinkomster har Sverige således avstått från sin beskattningsrätt beträffande sådana inkomster som uppbärs av personer med hemvist i Nederländerna som inte har fast driftställe i Sverige. I målet är ostridigt att bolaget under den i målet aktuella tiden inte bedrev rörelse från fast driftställe i Sverige. Bolagets inkomst av den i Sverige bedrivna verksamheten får således beskattas här endast om utrymme för detta ges genom bestämmelser som avser sådan rörelseinkomst som behandlas särskilt i någon annan av avtalets artiklar. Från RSV:s sida hävdas att sådana särskilda bestämmelser finns i avtalets artikel 17.

Artikel 17 har i svensk översättning följande lydelse.

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat

genom sin personliga verksamhet i den andra avtalslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionartister eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller idrottsman utövar i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller idrottsmannen själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den avtalslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.

Enligt punkt 1 får således en artists inkomst av personlig verksamhet i egenskap av artist beskattas i källstaten. Detta gäller även i det fall artisten inom ramen för en anställning uppbär en tjänsteinkomst i anledning av sitt framträdande. I förevarande mål är upplyst att de medverkande artisterna uppburit ersättning för sin medverkan vid föreställningarna i Sverige och att denna inkomst beskattas enligt artistskattelagen. Beskattning har således skett enligt punkt 1.

Bestämmelserna i punkt 2 har till syfte att förhindra att beskattningsregeln i punkt 1 kringgås genom bildande av så kallad artistbolag eller dylikt (prop. 1991/92:62 s. 47). Den beskattning som kan ske enligt punkt 2 får därför anses subsidiär i förhållande till en beskattning enligt punkt 1 i artikeln och således träda in endast när en sådan beskattning inte kan ske.

Det förhållandet att beskattning av vissa artister inte har skett på grund av dubbelbeskattningsavtal med artistens hemland kan inte medföra att beskattning kan ske av bolaget.

Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att bolaget underlåtit att under tiden i Sverige betala ut den ersättning som artisterna varit berättigade till för föreställningarna här. Förutsättningar för att beskatta bolaget för uppburna entréintäkter med mera föreligger därför inte.

Vid beskattning i Sverige av artister bosatta utomlands tillämpas A-SINK.

I punkt 14 i kommentarerna till modellavtalets artikel 17 har vidare tagits in ett förslag till en bestämmelse som undantar sådana föreställningar som är understödda av allmänna fonder från artikelns tillämpningsområde. I sådant fall blir i stället artiklarna 7 (Inkomst av rörelse), 15 (Enskild tjänst) eller 19 (Offentlig tjänst) tillämpliga. I vissa svenska skatteavtal förekommer en sådan bestämmelse. Det är inte heller ovanligt att man undantar verksamhet som sker inom ramen för sådant kulturutbyte som understöds av respektive stat från beskattning i verksamhetsstaten.

#### 4.5.3.18 Artikel 18 – Pension

”ARTICLE 18

PENSIONS

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.”

Pension och livränta som utbetalas på grund av tidigare enskild tjänst beskattas enligt denna artikel endast i mottagarens hemviststat. En del stater, däribland Sverige, är dock inte beredda att acceptera principen om exklusiv beskattningsrätt för hemviststaten utan föreslår alternativa lösningar. Några av dessa alternativ och de frågeställningar de ger upphov till diskuteras i punkt 12–21 i kommentarerna. Denna artikel är däremot inte tillämplig på utbetalningar på grund av privat pensionsförsäkring eftersom de inte betalas på grund av tidigare anställning. På sådana utbetalningar tillämpas i stället artikel 21 (Annan inkomst). Observera dock att bestämmelsens utformning varierar. I vissa avtal ställs till exempel inte upp något krav på att pensionen ska utbetalas med anledning av tidigare anställning [se till exempel artikel 18 punkt 1 i det nordiska skatteavtalet, artikel 18 punkt 1 i skatteavtalet med Mexiko (SFS 1992:1196) respektive artikel 18 punkt 1 i skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193)]. Jämför också punkt 29–30 i kommentarerna till artikel 18 med rubriken *Issues related to individual retirement schemes* som infördes i samband med 2005 års uppdatering av modellavtalet.

Artikeln är inte heller tillämplig på inkomst- och tilläggs-pension, premiepension eller garantipension. Detta följer av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2003 ref. 20 som rörde dåvarande allmänna tilläggs-pensionen (ATP) och tillämpningen av skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673). I domen uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att sådan pension omfattas av artikel 21 (Annan inkomst) och motiverade ställningstagandet på följande sätt:

I många av Sveriges skatteavtal finns det emellertid en särskild bestämmelse som behandlar utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Denna bestämmelse är då tillämplig på till exempel inkomst- och tilläggs-pension, premiepension samt garantipension och andra utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen, jämför punkt 24–28 i kommentarerna till

artikel 18 med rubriken ”Issues related to statutory social security schemes” som infördes i samband med 2005 års uppdatering av modellavtalet. Exempel på sådana skatteavtal är de med Malta (artikel 18 punkt 2; SFS 1995:1504), Mexiko (artikel 18; SFS 1992:1196), Storbritannien och Nordirland (artikel 18 punkt 2; SFS 1983:898), Tyskland (artikel 18 punkt 2; SFS 1992:1193) samt det nordiska skatteavtalet (artikel 18 punkt 1; SFS 1996:1512).

#### **Skatteavtalet med Tyskland**

Pension och liknande ersättning samt livränta som utbetalas från Tyskland till mottagare som enligt artikel 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland har hemvist i Sverige ska enligt artikel 18 punkt 1 beskattas endast i Sverige. Enligt artikel 18 punkt 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. På Deutsche Rentenversicherung webbplats [www.deutsche-rentenversicherung.de](http://www.deutsche-rentenversicherung.de) finns angivet tyska institutioner som handhar sådana utbetalningar enligt tysk socialförsäkringslagstiftning som avses i artikel 18 punkt 2.

#### **Avdrag för inbetalning till pensionsordning**

I punkt 37 och 38 i kommentarerna till artikel 18 i modellavtalet finns förslag på bestämmelser som kan tas in i bilaterala skatteavtal och som ger en person som utför arbete i en annan stat än sin hemviststat rätt att, under förutsättning att ett antal villkor är uppfyllda, dra av inbetalningar till en pensionsordning i hemlandet. I punkt 31–36 och punkt 39–65 finns omfattande kommentarer till det i punkt 37 och 38 intagna förslaget till bestämmelse. Sverige har till exempel sådana bestämmelser i skatteavtalen med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617), Frankrike (SFS 1991:673) och Nederländerna (SFS 1992:17). Det finns även kommentarer om Tax obstacles to the portability of pension rights (punkt 66–68) och Exemption of the income of a pension fund (punkt 69).



#### 4.5.3.19 Artikel 19 – Offentlig tjänst

”ARTICLE 19

##### GOVERNMENT SERVICE

1. *a)* Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

*b)* However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:

*(i)* is a national of that State; or

*(ii)* did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.

2. *a)* Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

*b)* However, such pensions and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.

3. The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages, pensions, and other similar remuneration in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.”

Huvudregeln i denna artikel är att den uteslutande beskattningsrätten till lön och annan liknande ersättning samt pension som utbetalas på grund av tidigare offentlig tjänst har tillagts källstaten, det vill säga utbetalarstaten.

Av RÅ 2003 ref. 20 – se ovan under artikel 18 – framgår att inkomst- och tilläggspension, premiepension samt garanti-pension inte omfattas av denna artikel utan av artikel 21 (Annan inkomst). Finns det emellertid en särskild bestämmelse

som behandlar utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen är dock den artikeln tillämplig på sådana pensioner och andra utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Exempel på skatteavtal som har sådana bestämmelser är de med Malta (artikel 18 punkt 2; SFS 1995:1504), Mexiko (artikel 18; SFS 1992:1196), Storbritannien och Nordirland (artikel 18 punkt 2; SFS 1983:898), Tyskland (artikel 18 punkt 2; SFS 1992:1193) samt det nordiska skatteavtalet (artikel 18 punkt 1; SFS 1996:1512).

**Lön och annan liknande ersättning**

I samband med 1994 års revision av modellavtalet ersattes begreppet ersättning av begreppet lön och annan liknande ersättning i punkt 1 a och b samt punkt 3. Ändringen gjordes för att klargöra att artikeln endast är tillämplig på verkliga anställningsförhållanden och på pensioner som grundar sig på tidigare anställning. Efter denna ändring överensstämmer lydelsen av denna artikel med motsvarande begrepp i artikel 15. I kommentarerna behandlas denna ändring i punkt 2.1. I punkt 2.2 anges att begreppet lön och annan liknande ersättning ska ha en vid innebörd och också innefatta naturaförmåner, till exempel om arbetsgivaren betalar hyran för arbetstagarens lägenhet.

Vid 2005 års uppdatering av modellavtalet har ordalydelsen av artikel 19 punkt 2 och 3 ändrats genom att uttrycket ”eller annan liknande ersättning” lagts till. Ändringen behandlas i punkt 5.1 i kommentarerna till artikeln och har gjorts för att täcka in även icke-periodiska utbetalningar. Ordalydelsen är därmed densamma som för ersättning för arbete utfört i offentlig tjänst.

I punkt 5.3–5.6 i kommentarerna behandlas frågan om pensionsutbetalningar på grund av tidigare anställning i såväl privat som offentlig tjänst. Sådana situationer kan uppkomma om personen varit anställd i såväl privat som offentlig tjänst men bara erhåller en pension på grund av tidigare anställning. Detta kan bero på att personen tillhört ett och samma pensionsprogram under hela sin yrkesverksamma tid eller på att pensionsrätten överförts från ett program till ett annat.

Om överföring av pensionsrätten sker från ett statligt pensionsprogram till ett privat sådant kan utbetalningarna inte beskattas enligt artikel 19 punkt 2 eftersom utbetalning inte sker från fonder inrättade av en avtalsslutande stat (punkt 5.4). Även i det motsatta fallet aktualiseras ett antal frågeställningar (punkt

5.5). I punkt 5.6 ges två alternativa lösningar för de stater som vill motverka ett skattebortfall i dessa situationer.

**Lokalanställd**

Bestämmelsen i punkt 1 b innebär att en person som är medborgare och har hemvist i ett avtalsland och som till exempel blir anställd vid den svenska ambassaden i denna stat beskattas endast i hemvistlandet för den från den svenska ambassaden uppburna inkomsten. Motsvarande gäller enligt punkt 2 b för pensioner på grund av tidigare offentlig tjänst som utbetalas till person som är medborgare och har hemvist i den andra avtalslutande staten.

**Offentlig tjänst**

Vid tillämpningen av denna artikel måste först avgöras vad som innefattas i begreppet offentlig tjänst. I RÅ 1992 not. 128 har Högsta förvaltningsdomstolen haft att pröva om pension som en i Sverige bosatt person uppburit från USA och som intjänats under anställning vid Radio Free Europe/Radio Liberty Inc. (RFE/RL) var att hänföra till offentlig tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen fann i fråga om RFE/RL:s skatterättsliga karaktär att institutionen hade drag av såväl statligt organ som enskilt företag, men att den mot bakgrund av dess ledning, finansiering och syfte fick anses ha huvudsaklig karaktär av amerikanskt statligt organ. Beskattningsrätten till pensionen skulle således fördelas med tillämpning av artikeln om offentlig tjänst. På ersättning som utbetalas av till exempel Nordiska Investeringsbanken i Helsingfors, som är en mellanstatlig institution, är däremot denna artikel inte tillämplig, se RÅ80 Aa 71. Artikel 15 som behandlar inkomst av enskild tjänst ska i stället tillämpas på sådan ersättning.

Enligt bestämmelsen i punkt 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 aktieföretag (till exempel Systembolaget AB) inte omfattas av bestämmelserna i denna artikel. Av 7 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal framgår att bestämmelserna i protokollpunkt VII a punkt 2 i protokollet till avtalet av den 23 september 1996 ska tillämpas från svensk sida.

**Artister och sportutövare i offentlig tjänst**

Enligt modellavtalet ska denna artikel inte heller tillämpas på ersättning från det allmänna till artister och sportutövare anställda i offentlig tjänst i samband med rörelse som bedrivs av staten. På sådan ersättning ska i stället artikel 17 tillämpas. För att så ska ske krävs att aktuellt skatteavtal är utformat i

enlighet med artikel 19 punkt 3 i OECD:s modellavtal det vill säga att artikel 17 nämns i punkten.

I punkt 6 av kommentarerna till artikel 19 ges följande förklaring till denna bestämmelse:

**OECD:s  
kommentar**

6. Punkterna 1 och 2 gäller inte om arbetet utförs i samband med rörelse som bedrivs av den stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter som betalar lönen eller, liknande ersättningar eller pensioner. I sådana fall tillämpas de vanliga reglerna, det vill säga 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, till exempel statliga järnvägar, postverk, statsägda teatrar etcetera, 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.

**4.5.3.20 Artikel 20 – Studerande**

”ARTICLE 20

STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.”

I denna artikel anges att studerande som besöker en stat uteslutande för studier vid universitet eller annan undervisningsanstalt inte ska beskattas i studiestaten för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning, från källa utanför denna stat, till exempel stipendier och dylikt. Detsamma gäller också i fråga om praktikanter. En ytterligare

### Praktikant- tjänstgöring

förutsättning som måste vara uppfylld för att skattefrihet ska föreligga enligt denna bestämmelse är att den studerande eller praktikanten omedelbart före vistelsen i ”studielandet” hade hemvist (enligt artikel 4) i den andra avtalsslutande staten. Begreppet omedelbart avser att klargöra att artikeln inte är tillämplig på en person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat men som flyttat till en tredje stat och fått sitt hemvist där innan vistelsen i studiestaten påbörjades (se punkt 2 i kommentarerna till artikel 20 i modellavtalet).

I ett flertal svenska skatteavtal finns bestämmelser som ger skattebefrielse för praktikanttjänstgöring under viss begränsad tid eller till vissa begränsade belopp. I vissa avtal krävs att arbetet ska ha sådan anknytning till studierna att det ger praktik inom det valda studieområdet. I de nyare svenska avtal som har en särskild bestämmelse för studerande brukar följande bestämmelse tas in:

”2. Såvitt avser bidrag och stipendier som inte omfattas av bestämmelserna i punkt 1, skall en student eller affärspraktikant som avses i nämnda punkt vara berättigad till samma befrielse, lättnader och förmåner vid beskattningen som gäller för en person med hemvist i den förstnämnda avtalsslutande staten.”

Detta innebär, för närvarande, att helt grundavdrag ska medges vid beskattningen av andra bidrag och stipendier än de som är helt skattefria enligt punkt 1.

#### 4.5.3.21 Artikel 21 – Annan inkomst

”ARTICLE 21

OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”

Inkomst som inte behandlas i artiklarna 6–20 beskattas enligt punkt 1 i denna artikel endast i den stat där inkomsttagaren enligt artikel 4 har hemvist. Denna artikel omfattar således bland annat sådana inkomstslag som inte uttryckligen behandlats i tidigare artiklar, till exempel stipendier, underhållsbidrag och lotterivinster när det gäller eventuell inkomstbeskattning. Den tillämpas även i fråga om till exempel inkomst- och tilläggspension, premiepension och garanti-pension när avtalet inte innehåller en särskild bestämmelse om utbetalningar på grund av socialförsäkringslagstiftningen.

**Inkomster från hemviststaten eller tredje stat**

Eftersom artiklarna som behandlar fast egendom, utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst vid försäljning av fast egendom endast behandlar den situationen att inkomsttagaren 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 tredje-landsinkomst. Har Sverige ett skatteavtal även med denna tredje stat blir det avtalets bestämmelser avgörande för vilken stat som slutligen får beskattningsrätten.

Från bestämmelsen i punkt 1, som ger hemviststaten en exklusiv beskattningsrätt, görs undantag i punkt 2. Om inkomst, som inte behandlats i de tidigare artiklarna, uppbärs av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som har fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och inkomsten har verkligt samband med detta fasta driftställe ska beskattningsrätten i stället fördelas enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse). Undantag från denna regel görs dock för inkomst från fast egendom som utgör del av rörelsetillgångarna för ett fast driftställe och som ligger i en annan stat än det fasta driftstället men i samma stat som är hemviststat för ägaren, det vill säga huvudkontoret. I sådant fall beskattas inkomsten av den fasta egendomen i den stat där den fasta egendomen är belägen, det vill säga i inkomsttagarens/företagets hemviststat. Inkomst av sådan fast egendom som är belägen i inkomsttagarens hemviststat eller i tredje stat beskattas således alltid i inkomsttagarens hemviststat, dock med beaktande av övriga skatteavtal än det för tillfället aktuella.

**FN-modellen**

De avtal där artikel 21 har utformats enligt FN:s modellavtal innehåller ytterligare en punkt som lyder:

3. Inkomst som inte behandlas i föregående artiklar i detta avtal, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som härrör från den andra avtalsslutande staten, får utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 beskattas i denna andra stat.

Ett sådant tillägg till artikel 21 innebär att källstaten i stället för hemviststaten får beskattningsrätten till inkomster som inte behandlats i andra artiklar i avtalet. Om det i ett avtal som innehåller en sådan punkt 3 till exempel skulle saknas en artikel som fördelar beskattningsrätten till pensioner så skulle Sverige som källstat kunna beskatta i princip samtliga pensioner som betalas härifrån.

## Skatteavtalet med Cypern

Utfallande belopp på tjänstepensionsförsäkringar och det individuella pensionssparandet får vid en tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Cypern beskattas i Sverige, RÅ 2007 not. 56.

### 4.5.3.22 Artikel 22 – Beskattning av förmögenhet

”ARTICLE 22

CAPITAL

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State may be taxed in that other State.

3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.”

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.

<b>Fast egendom</b>	<p>Enligt bestämmelserna i punkt 1 får förmögenhet som består av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen.</p> <p>För att bestämmelserna i punkt 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 punkt 1 utan de i punkt 4.</p>
<b>Rörelsetillgångar i fast driftställe</b>	<p>Förmögenhet som består av sådan lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe beskattas enligt punkt 2 i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället är beläget.</p>
<b>Skepp och luftfartyg</b>	<p>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 (punkt 3).</p>
<b>Containrar</b>	<p>I det fall artikel 8 även omfattar containrar behandlas även innehavet av dem i denna punkt.</p>
<b>Övrig förmögenhet</b>	<p>Förmögenhet som inte omfattas av bestämmelserna i punkt 1–3 ska beskattas endast i den avtalsslutande stat där innehavaren enligt artikel 4 har hemvist (punkt 4).</p>
<b>Skulder</b>	<p>Denna artikel innehåller inte några regler om avdrag för skuld.</p>
<b>Förmögenhetsartikel saknas</b>	<p>I de fall ett svenskt skatteavtal saknar en artikel som fördelar beskattningsrätten till förmögenhet innebär det att svenska interna bestämmelser i SFL ska tillämpas utan begränsning till och med taxeringsåret 2007.</p> <p>Från och med taxeringsåret 2008 har förmögenhetsskatten avskaffats. Det är därför inte längre aktuellt att från svensk sida tillämpa bestämmelser som rör förmögenhet i de svenska skatteavtalen.</p>



**4.5.3.23 Artikel 23 A (undantagande-/exemptmetoden)  
och 23 B (avräknings-/creditmetoden)**

**Undantagande-  
/exemptmetoden**

“ARTICLE 23 A

**EXEMPTION METHOD**

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.

2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.

3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

4. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.”

**Avräknings-  
/creditmetoden**

“ARTICLE 23 B

**CREDIT METHOD**

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:

a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;

b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.”

**Per-item/  
overall-princip**

I dessa så kallade metodartiklar anges hur dubbelbeskattning ska undanröjas. I modellavtalets avräkningsmetod tillämpas per-item-principen, det vill säga ett spärrbelopp beräknas för varje inkomst för sig. I Sverige tillämpas numera enligt AvrL overall-principen. Därför tas oftast in en bestämmelse som hänvisar till svenska interna bestämmelser om avräkning. Även utan en sådan hänvisning ska bestämmelserna om spärrbeloppsberäkning med mera i AvrL iaktas. Av modellavtalets båda förslag till metoder för undvikande av dubbelbeskattning framgår att inte någon av metoderna tillämpas renodlat i ett avtal. I ett och samma skatteavtal tillämpas vanligtvis avräkningsmetoden i fråga om vissa inkomster och undantagandemetoden i fråga om andra inkomster.

**Delägarbeskattade  
subjekt**

Om ett skatteavtal ska tillämpas på en utländsk inkomst medges även avräkning med stöd av skatteavtalet (2 kap. 2 § AvrL). Av RÅ 2001 ref. 46 framgår att även om en delägarbeskattad juridisk person tillerkänns vissa rättigheter enligt hemvistartikeln i ett skatteavtal med för detta inte alltid att avräkning kan medges. För detta krävs att den person som begär avräkning dels är den som är skattskyldig till såväl svensk som utländsk skatt, dels är den person som i civilrättslig mening har haft den intäkt som har belastats med den utländska skatten.

**Progressions-  
uppräknig**

I modellavtalets metodartiklar finns en bestämmelse som ger hemviststaten möjlighet till progressionsuppräknig för sådan inkomst som är undantagen från beskattning i denna stat. En sådan bestämmelse finns även i svenska skatteavtal. Sverige utnyttjar emellertid inte denna möjlighet och saknar lagstiftning om progressionsuppräknig.

**Socialavgifter  
och liknande**

Skatteverket anser att om det inte uttryckligen anges i ett skatteavtal att socialavgifter och skatter med liknande funktion omfattas av avtalet, medges inte avräknig för sådana avgifter och skatter med stöd av avtalet. Avräknig medges i dessa fall inte heller enligt AvrL. Det saknar betydelse om pålagorna betecknas som skatter eller avgifter i det andra landet (Skatteverket 2009-03-12, dnr 131 286969-09/111).

Skatteverket anser att den inkomstskatt som personer med hemvist i Schweiz erlägger enligt reglerna för Besteuerung nach dem Aufwand omfattas av skatteavtalet med Schweiz. Vid tillämpning av den så kallade treårsregeln i artikel 25 § 2 ska därför avräknig medges i Sverige för i Schweiz erlagd skatt, dock högst med ett belopp motsvarande den svenska skatt som utgått på inkomsterna. Samma inkomst får anses ha beskattats i båda länderna även om Schweiz i det aktuella fallet schablonmässigt fastställer en obegränsat skattskyldig persons beskattningsbara inkomst (Skatteverket 2008-10-29, dnr 131 561645-08/111).

**Remittance-regler**

En del stater beskattar vissa inkomster endast i den mån de överförs till eller mottas i den staten. Sveriges skatteavtal med sådana stater innehåller därför s.k. remittance-regler som innebär att skattelindring ska medges i Sverige endast beträffande inkomst som överförs till eller mottas i den andra staten. Se till exempel artikel 27 punkt 1 i skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898) samt artikel 22 punkt 3 i skatteavtalet med Malta (SFS 1995:1504).

Skatteverket anser att det förhållandet att en person väljer att omfattas av remittance-regeln i intern brittisk rätt och betalar en s.k. remittance basis charge, inte hindrar att remittance-regeln i skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland tillämpas och att inkomsten beskattas i Sverige utan lindring enligt skatteavtalet (Skatteverket 2011-05-31, dnr 131 222773-11/111).

När Skatteverket fattar beslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är det normalt inte känt i vad mån inkomsten kommer att överföras till eller tas emot i hemvist-

staten på det sätt som sägs i en remittance-regel. Skatteverket anser att när hemvist i den andra staten är styrkt med hemvistintyg ska avtalet inklusive remittance-regel tillämpas och inkomsten undantas från beskattning eller beskattas med nedsatt skattesats. I en separat handling som bifogas beslutet ska informeras om att svensk skattefrihet förutsätter att inkomsten överförs till eller tas emot i hemviststaten samt att detta kan komma att kontrolleras i efterhand (Skatteverket 2011-12-20, Beslut om skatt enligt SINK och tillämpning av avtal med remittance-regel).

**Obegränsad  
skattskyldighet  
i två stater vid  
olika tidpunkter**

Artikel 4 behandlar bara fall då obegränsad skattskyldighet uppkommer i två stater samtidigt. Tvisten kan därför inte lösas om samma typ av inkomst är föremål för obegränsad skattskyldighet i två stater men vid olika tidpunkter. Följande exempel illustrerar problemet. Antag att en person med hemvist i stat R1 uppbär en skattepliktig förmån i form av en till denne utfärdad personaloption. stat R1 beskattar en sådan förmån vid utfärdandet (trots att den ännu inte utnyttjats). Senare, när personen fått hemvist i stat R2, utnyttjar han förmånen och beskattas i stat R2 på grund av utnyttjandet. Personen har således beskattats på grund av hemvist vid skilda tidpunkter i respektive stat och artikel 4 berörs inte eftersom det inte är fråga om samtidig hemvist i de två staterna (punkt 4.1).

I dessa fall begränsas tvisten till sådana situationer som anges i punkt 3 b) av kommentarerna, det vill säga fall där arbete utförts i en av de avtalsslutande staterna. I ett sådant fall blir den staten källstat i förhållande till den andra staten som har att undanröja uppkommen dubbelbeskattning. Det spelar ingen roll att källstaten inte beskattar inkomsten vid samma tidpunkt som den andra staten (se punkt 32.8) eller att källstaten anser sig vara hemviststat i stället för källstat vid beskattningen (punkt 4.2).

När arbetet inte utförts i någon av de avtalsslutande staterna blir tvisten inte en fråga om källstatsbeskattning i förhållande till hemviststatsbeskattning enligt föregående punkt. Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse skulle kunna användas för att försöka komma till en lösning i sådana situationer. En möjlig lösning av situationen vore att behöriga myndigheter i de två staterna kommer överens om att respektive stat ska medge avräkning för den hemvistbaserade skatt som betalats i den andra staten avseende förmån som är knuten till arbete utfört i tredjeland under tid personen hade

**Olika  
beskattnings-  
tidpunkter**

hemvist i den andra staten. I exemplet i punkt 4.1 skulle med ett sådant synsätt, stat R2 genom en ömsesidig överenskommelse medge avräkning för den skatt som betalats i stat R1 på inkomst från tredjeland under tid personen hade hemvist i stat R1 (punkt 4.3).

I punkt 32.8 behandlas frågan vilken inverkan olika beskattningstidpunkter i respektive stat har på avräkningsförfarandet i hemviststaten, så kallad timing mismatch. De artiklar i avtalet som tillåter källstatsbeskattning innehåller inga begränsningar av när i tiden beskattning ska äga rum (se exempelvis punkt 2.2 av kommentarerna till artikel 15). Eftersom både artikel 23 A och 23 B fordrar att undanröjande av dubbelbeskattning ska ske i hemviststaten när beskattning i källstaten får ske gäller detta oavsett när i tiden beskattning sker i källstaten. Detta gäller oavsett om beskattning i källstaten äger rum före eller efter det att beskattning sker i hemviststaten. De stater som inte följer ordalydelsen av artikel 23 A eller 23 B i sina skatteavtal utan hänvisar till de begränsningar som följer av intern rätt förväntas använda andra möjligheter, till exempel ömsesidiga överenskommelser för att undanröja dubbelbeskattningen.

**4.5.3.24 Artikel 24 – Förbud mot diskriminering**

”ARTICLE 24

**NON-DISCRIMINATION**

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.

3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, relieves and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.

4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.”

#### **Medborgarskap**

I punkt 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 pröv-

ning 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 till exempel RÅ 1988 ref. 154 i vilket klargörs att frågan om diskriminering föreligger eller inte ska avgöras med utgångspunkt i medborgarskapet).

#### **Under samma förhållanden**

Begreppet under samma förhållanden har en central betydelse och avser skattskyldig (fysisk eller juridisk person eller annan sammanslutning) som vid tillämpningen av allmänna lagar och föreskrifter på skatteområdet både rättsligt och faktiskt befinner sig i en i huvudsak likartad situation som den som är medborgare i den andra staten.

En avtalslutande stat som har skilda regler för beskattning av sina egna medborgare beroende på om de anses bosatta i staten eller inte, är inte skyldig att behandla medborgare i den andra staten, vilka inte anses bosatta i staten på samma sätt som sina egna medborgare som är bosatta i staten, utan endast att behandla dem som i staten inte bosatta egna medborgare (jfr dock RÅ 1986 not. 785).

I modellavtalet talas i punkt 1 om ”under samma förhållanden särskilt såvitt avser hemvist”. Denna passus ska ses som ett klargörande av att en skattskyldig som har hemvist i en stat och en som inte har hemvist i denna stat inte befinner sig ”under samma förhållanden”. I modellavtalet har punkt 8 i kommentarerna utvidgats med anledning av att det har ifrågasatts om inte punkt 1 är tillämplig i det fall en medborgare i stat A som har hemvist i stat A beskattas hårdare i stat B än en medborgare i stat B som har hemvist i stat C. Grunden för tillämpningen skulle vara att de befinner sig ”under samma förhållanden”. Svaret är ”nej” eftersom de inte befinner sig under samma förhållanden rättsligt och faktiskt när det gäller hemvist.

Förutom vad som redan framgår ovan innefattas i orden ”... skall inte ... bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande ...” att, när beskattning sker av egna medborgare och utlänningar under samma förhållanden, måste detta ske i samma form

beträffande såväl underlaget för beskattningen som sättet för taxeringen. Vidare måste skattesatsen vara densamma och det formella förfarandet i samband med beskattningen (deklaration, betalning, tidsfrister etcetera) får inte vara mer betungande för utländska medborgare än för medborgare i den aktuella staten. Bestämmelserna i punkt 1 gäller oavsett om personen i fråga har hemvist i en avtalslutande stat eller inte och således oberoende av om avtalet (enligt bestämmelsen i artikel 1) i övrigt är tillämpligt på personen i fråga.

Bestämmelserna i punkt 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 punkt 2 uttalas att kravet på likabehandling gäller också för statslösa personer med hemvist i en av de avtalslutande staterna.

#### **Fast driftställe**

Bestämmelserna i punkt 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 avtalslutande stat som har fast driftställe i en annan avtalslutande stat.

Som framgår av ordalydelsen i punkt 3 första meningen innebär det inte diskriminering att av praktiska skäl beskatta personer som inte har hemvist i den egna staten annorlunda än personer med hemvist där under förutsättning att detta inte medför en mer tyngande beskattning för de förstnämnda än för de sistnämnda. Enligt denna bestämmelse är det endast resultatet som räknas varför det är tillåtet att anpassa sättet för beskattningen till de särskilda förhållanden under vilka denna sker. Syftet med bestämmelsen är att, när det gäller beskattning av industriell verksamhet och handel, förhindra att fasta driftställen diskrimineras i jämförelse med inhemska företag inom samma verksamhetsområde.



I punkt 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 avtalslutande stat som har fast driftställe eller stadigvarande anordning i en annan avtalslutande 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 avtalslutande stat.

#### **Underlaget för beskattning**

När det gäller underlaget för beskattningen medför principen om likabehandling i punkt 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**

Punkt 69–72 i kommentarerna till artikel 24 behandlar så kallad triangelfall, det vill säga fall där ett bolag i en avtalslutande stat har ett fast driftställe i den andra avtalslutande staten och detta fasta driftställe erhåller till exempel en räntebetalning från tredje stat. I sådana fall kan dubbelbeskattning förekomma och frågan är om den stat där det fasta driftstället är beläget ska medge avräkning för den i tredje staten innehållna skatten (om ett eventuellt skatteavtal mellan de två sistnämnda staterna inte är direkt tillämpligt i ett fall som detta). Många stater medger avräkning på grund av intern lagstiftning – däribland Sverige (se 2 kap. 1 § AvrL) – och andra gör det för att de känner sig förpliktade att göra det enligt ordalydelsen i p. 3 i denna artikel.

Några stater kan emellertid inte medge avräkning med utgångspunkt i denna bestämmelse. För att göra det möjligt för dessa stater att medge avräkning har man i punkt 70 i kommentarerna föreslagit att man efter den första meningen i

artikel 24 punkt 3 tar in en bestämmelse enligt vilken fast driftställestaten ska medge avräkning av den skatt som innehållits i tredje stat. Denna i kommentarerna intagna bestämmelse har följande lydelse:

**OECD:s  
kommentar**

När i en avtalsslutande stat ett fast driftställe som tillhör ett företag i den andra avtalsslutande staten tar emot utdelning eller ränta från en tredje stat och den rättighet eller tillgång för vilken utdelningen eller räntan betalas har verkligt samband med detta fasta driftställe, skall den förstnämnda staten medge avräkning för den skatt som betalats i den tredje staten på utdelningen eller räntan genom att tillämpa den skattesats som anges i skatteavtalet mellan företagets hemviststat och den tredje staten. Det belopp med vilket avräkning medges skall emellertid inte överstiga det belopp med vilket ett företag med hemvist i den förstnämnda staten enligt den statens skatteavtal med den tredje staten kan kräva avräkning.

**RÅ 1990 not. 507**

I RÅ 1990 not. 507 skulle ett belgiskt moderföretag A SA fusioneras med sitt likaledes belgiska dotterbolag B BV. Det senare bolaget hade en filial i Sverige. I ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om A SA:s möjligheter att vid beräkning av inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället göra vissa justeringar av anskaffningsvärdena för de övertagna tillgångarna samt att göra avdrag för förluster hänförliga till den verksamhet som B BV bedrivit vid det fasta driftstället. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen hade A SA samma rätt som skulle ha tillkommit B BV att vidta justeringarna och att utnyttja förlustavdragen. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade i ärendet till såväl medborgarskapsregeln som till reglerna om fast driftställe i dåvarande skatteavtalet med Belgien.

**Avdrag**

Den i artikel 24 punkt 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.

Punkt 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 företagens kapital. Bestämmelsen syftar till att garantera skattskyldiga med hemvist i samma stat lika-behandling.

### Koncernbidrag

För att koncernbidrag ska kunna lämnas med skattemässig verkan enligt 35 kap. IL krävdes tidigare att samtliga bolag i koncernen som berörs av överföringen ska vara svenska bolag. Av 35 kap. 2 a § IL (se SFS 2000:1341, prop. 2000/01:22 s. 70 ff. och 106) följer att utländska bolag ska likställas med svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. Som förutsättningar gäller att både givaren och mottagaren av koncernbidraget beskattas i Sverige för näringsverksamhet och att koncernbidraget tas upp som intäkt i sådan näringsverksamhet. Även utlandsägda fasta driftställen i Sverige som ingår i en koncern där det också finns andra koncernföretag i Sverige kan ge och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan om övriga förutsättningar för koncernbidrag är uppfyllda. Sådana fasta driftställen ska således jämföras med svenskt företag om de utländska företagen som bedriver verksamheten här motsvarar sådana svenska företag som kan vara moderföretag eller dotterföretag samt kravet på kvalificerat ägande enligt 35 kap. 2 § IL är uppfyllt. Vidare ska koncernbidraget tas upp som intäkt i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige och näringsverksamheten som bedrivs här får inte vara undantagen från beskattning genom ett skatteavtal. Detsamma gäller om mottagaren är ett sådant svenskt företag som på grund av ett skatteavtal har hemvist i en stat inom EES om det bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe.

Detta innebär att om till exempel ett utländskt moderbolag som hör hemma utanför EES-området äger två svenska dotterbolag så kan enligt intern svensk rätt koncernbidrag med skattemässig verkan inte lämnas mellan de svenska systerbolagen. Om emellertid Sverige har ett skatteavtal innehållande en artikel om förbud mot diskriminering med den stat där moderföretaget hör hemma kan denna bestämmelse – som framgår av nedan redovisade rättsfall – åberopas till stöd för avdragsrätt etcetera.

### 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 diskriminerings-

regeln i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater om skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva (SFS 1983:914). Det dåvarande inkomstskatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1965:38) innehöll inte någon diskrimineringsregel [vilket det nu gällande skatteavtalet (SFS 1994:1617) gör]. Av arvs- och gåvoskatteavtalet (upphört att gälla från och med 2008) framgick emellertid att diskrimineringsregeln tillämpas på alla slags skatter som påförs av en av de avtalsslutande staterna. SRN vars uppfattning delades av Högsta förvaltningsdomstolen 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 inkomstutjämnning 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**  
**Samtidig**  
**tillämpning av**  
**två skatteavtal**

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 Högsta förvaltningsdomstolen, 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.

RÅ 2000 ref. 17 rör ett förhandsbesked avseende möjligheterna för ett svenskt moderbolag (X AB) och ett svenskt dotterbolag (Y AB) att ge varandra koncernbidrag med skatterättslig verkan i olika fall av ägandeupplägg inom koncernen. I ett fall skulle X AB tillsammans med bland annat ett helägt holländskt dotterbolag äga Y AB. I ett annat fall skulle Y AB ägas av X AB samt bland annat X AB:s helägda holländskt och tyska dotterbolag. SRN kom fram till att, på grund av icke-diskrimineringsklausulen i det svensk-holländska skatteavtalet, koncernbidrag kunde lämnas av X AB till Y AB i det fallet att Y AB ägdes av bland annat ett helägt holländskt dotterbolag till X AB. Koncernbidrag kunde dock inte lämnas, enligt SRN, i

det fallet att Y AB bland annat ägdes av X AB:s helägda holländska och tyska dotterbolag då detta skulle förutsätta en samtidig tillämpning av två skatteavtal. Sådan samtidig tillämpning har uteslutits av rättspraxis, se RÅ 1993 ref. 91 II. Inte heller en prövning enligt gemenskapsrättsliga regler ändrade enligt SRN detta.

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen rörande X AB:s rätt att lämna koncernbidrag med skatterättslig verkan när förutsättningen är att två skatteavtal tillämpas samtidigt. Utifrån detta förhandsavgörande (C-200/98) fann Högsta förvaltningsdomstolen att det inte var förenligt med gemenskapsrätten att vägra X AB att lämna koncernbidrag med skatterättslig verkan när förutsättningen är att två skatteavtal tillämpas samtidigt när så är möjligt då ett skatteavtal tillämpas.

#### RÅ 1996 ref. 69

I förhandsbeskedet RÅ 1996 ref. 69 gällde frågan om avdrag kunde medges vid 1995 års taxering med stöd av diskrimineringsregeln i artikel 22 § 4 i det gamla tyska avtalet (i dess lydelse enligt protokollet den 22 september 1978) för öppna koncernbidrag mellan svenska aktiebolag som ägdes av ett tyskt Kommanditgesellschaft auf Aktien. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det förhållandet att företagsgruppens moderföretag var ett sådant företag inte hindrade att avdrag medgavs sökandebolaget för det aktuella koncernbidraget. Högsta förvaltningsdomstolen motiverade sitt ställningstagande på följande sätt:

Sökandebolaget och Z AB ingår i en företagsgrupp vars moderföretag Å är ett tyskt KGaA. Frågan i målet är om det förhållandet att moderföretaget är ett sådant bolag skall hindra att sökandebolaget får avdrag vid 1995 års taxering för koncernbidrag som under år 1994 utgetts till Z AB.

Avdrag för koncernbidraget kan inte medges enbart med stöd av bestämmelserna i 2 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt. För avdrag enligt dessa bestämmelser hade fordrats att moderföretaget varit ett svenskt företag som dessutom tillhört någon av de kategorier som särskilt anges i första stycket i lagrummet (aktiebolag, ekonomisk förening etcetera). Det som i första hand skall prövas i målet är om avdragsrätt ändå kan föreligga på grund av diskrimineringsregeln i artikel 22 § 4 i det vid 1995 års taxering ännu gällande dubbelbeskattningsavtalet av år 1959 mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland (SFS 1960:549).

Avgörande för tillämpligheten av diskrimineringsregeln i ett fall som det förevarande är – såsom framgår av Skatterättsnämndens beslut – om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses som ett ”liknande företag” i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs eller kontrolleras av ett tyskt KGaA. En förutsättning för att så skall vara fallet är att ett KGaA kan

likställas med ett svenskt aktiebolag i främst de hänseenden som är relevanta vid koncernbeskattningen.

Av utredningen i målet framgår bland annat 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 (Organshaft) för vilken föreligger möjligheter till resultatutjämning av ett slag som närmast motsvarar koncernbidragsmöjligheterna för en svensk koncern.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som i övrigt upplysts om ett KGaA:s och dess aktieägares civilrättsliga och skatterättsliga ställning finner Regeringsrätten att ett KGaA trots den personliga ansvarigheten för en eller flera bolagsmän bör likställas med ett aktiebolag i det aktuella hänseendet. Detta betyder i sin tur att ett svenskt aktiebolag som ägs av ett annat svenskt aktiebolag skall anses som ett ”liknande företag” i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av ett KGaA. Det senare aktiebolaget skall därför på grund av artikel 22 § 4 i det i målet tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet tillerkännas samma möjligheter som det förra till avdrag för koncernbidrag.”

### **Ändrad beskattning av KGaA**

Efter Högsta förvaltningsdomstolens 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 för sin andel av KGaA:ets inkomst och KGaA:et endast för återstående del av inkomsten. Mot bakgrund av denna ändring i beskattningen torde ett KGaA inte längre kunna anses som ett ”liknande företag” i förhållande till ett svenskt aktiebolag.

### **RÅ 1997 not. 206**

I RÅ 1997 not. 206, som rörde tillämpningen av dåvarande LAU (nuvarande 40 kap. IL Skatteverkets anm.) och skatteavtalet med Nederländerna hade ett nederländskt företag (M BV) ägt samtliga aktier i X AB sedan detta bolag bildats år 1991. M BV bildade i april 1994 Y AB. I juni 1994 förvärvade Y AB samtliga aktier i Z AB. Avsikten var att M BV skulle sälja Y AB till X AB och att Y AB därefter skulle gå upp i X AB genom fusion enligt 14 kap. 22 § i 1975 års aktiebolagslag. I X AB hade för beskattningsåret den 1 oktober 1992–den 30 september 1993, liksom för senare beskattningsår, uppkommit underskott.

I ansökan om förhandsbesked önskade företaget besked om avdragsrätten för underskotten skulle komma att begränsas enligt dåvarande 8 (nuvarande 40 kap. 18 och 19 §§ IL Skatteverkets anm.) eller 12 § LAU (nuvarande 40 kap. 23 § IL Skatteverkets anm.). Vid prövningen i Högsta förvaltnings-

domstolen kom därvid frågan om tillämpningen av diskrimineringsförbudet i det nederländska skatteavtalet upp. Högsta förvaltningsdomstolen anförde, såvitt är av intresse i denna del, följande:

Regeringsrätten delar Skatterättsnämndens uppfattning att uttrycket ”koncern” i 8 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 19 § IL Skatteverkets anm.) inte kan anses omfatta andra företagsgrupper än sådana som enligt svensk lagstiftning betecknas på det sättet. Eftersom sökandebolaget inte tillsammans med Y AB har ingått i någon sådan företagsgrupp före förvärvet, är undantagsregeln enligt sin lydelse inte tillämplig. – Därmed aktualiseras frågan om tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 26 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna. Förbudets innebörd synes såvitt avser förevarande fall kunna beskrivas så att sökandebolaget inte på grund av att dess moderföretag, M BV, är ett nederländskt bolag skall träffas av en mer tyngande beskattning än om moderföretaget hade varit svenskt. I målet är tvistigt hur förbudet skall appliceras på det aktuella fallet. Regeringsrätten anser i likhet med Skatterättsnämnden att en jämförelse bör göras med beskattningen i ett tänkt fall (ett referensfall) där M BV är ett svenskt aktiebolag. Vad som emellertid komplicerar bedömningen är att M BV under första halvåret 1994 bildade dotterföretaget Y AB och att detta företag, likaledes under första halvåret 1994, förvärvade Z AB. Frågan är vilken betydelse som vid jämförelsen bör tilläggas dessa företagsförvärv. – Om M BV hade varit ett svenskt företag skulle, såsom Skatterättsnämnden framhållit, redan bildandet av Y AB och detta företags förvärv av Z AB ha innefattat ägarförändringar enligt 4 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 14 § IL Skatteverkets anm.). För sökandebolaget gäller emellertid enligt nämndens lagakraftvunna svar på fråga 1 att varken bildandet av Y AB eller förvärvet av Z AB är att betrakta som ägarförändring. Regeringsrätten anser att den jämförelse som skall göras vid tillämpningen av diskrimineringsförbudet bör avse en svenskägd koncern som befinner sig i samma rättsliga situation som M BV-gruppen i den meningen att någon ägarförändring i UAL:s mening inte anses ha ägt rum före sökandebolagets förvärv av aktierna i Y AB. – Med denna utgångspunkt finner Regeringsrätten att sökandebolagets förvärv av Y AB – på grund av undantagsregeln i 8 § andra stycket första meningen UAL (nuvarande 40 kap. 19 § första meningen IL Skatteverkets anm.) i förening med diskrimineringsförbudet i artikel 26 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet – inte skall medföra någon sådan begränsning i rätten till underskottsavdrag som föreskrivs i 8 § första stycket UAL (nuvarande 40 kap. 19 § IL Skatteverkets anm.). En konsekvens av det här redovisade synsättet är också att fusionen mellan sökandebolaget och Y AB inte skall medföra någon sådan förskjutning av avdragsrätten som avses i 12 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 24 § andra stycket IL Skatteverkets anm.).

**RÅ 1998 ref. 49**

Högsta förvaltningsdomstolen har vidare i RÅ 1998 ref. 49 prövat om ett cypriotiskt offshorebolag – vid tillämpningen av diskrimineringsförbudet i artikel 22 punkt 4 i skatteavtalet med Cypern – kan anses som ett liknande företag i förhållande till ett svenskt aktiebolag. Högsta förvaltningsdomstolen fann att

så var fallet och motiverade sitt ställningstagande på följande sätt.

Frågan i målet är om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses som ett liknande företag i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av ett cypriotiskt offshorebolag vid tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 22 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern. En förutsättning för att så skall vara fallet är att ett cypriotiskt offshorebolag kan likställas med ett svenskt aktiebolag främst i de hänseenden som är relevanta vid koncernbeskattningen (RÅ 1996 ref. 69).

Enligt vad som upplysts finns det inte någon möjlighet till resultatutjämning inom koncerner vid cypriotisk beskattning vare sig för offshorebolag eller andra bolag. Detta kan dock enligt Regeringsrättens mening inte utgöra något hinder mot att cypriotiska bolag likställs med svenska aktiebolag i nu aktuellt hänseende.

Ett cypriotiskt offshorebolag skiljer sig, såvitt nu är av intresse, från ett svenskt aktiebolag främst genom att det erlägger bolagsskatt efter en betydligt lägre skattesats (4,25 procent). Vidare gäller att utdelningar, räntor och royalty från bolaget inte beläggs med källskatt. Förutsättningar för att dessa regler skall bli tillämpliga är att bolaget i sin helhet ägs av personer som inte är bosatta i Cypern och att det inte till någon del bedriver sin verksamhet där.

Reglerna för cypriotiska offshorebolag var kända då lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern antogs och bolagen undantogs inte från tillämpningen av avtalet (prop. 1988/89:61 s. 34 och 38). Samma år infördes i 16 § 2 mom. SIL en definition av utländsk juridisk person samt regler om vilka utländska juridiska personer som är att anse som utländskt bolag (SFS 1989:1040). Som utländskt bolag ansågs en utländsk juridisk person som antingen enligt ett dubbelbeskattningsavtal var en person på vilket avtalet skulle tillämpas eller i sitt hemland var föremål för en beskattning som var likartad med den som svenska aktiebolag är underkastade. De cypriotiska offshorebolagen var således att anse som utländska bolag. Som skäl för det första alternativa kravet anfördes att en prövning vid avtalets ingående gjorts av de juridiska personer som var hemmavarande i den andra staten och att det särskilt angetts i avtalet om den skattemässiga behandlingen av en viss person var sådan att Sverige inte var berett att tillämpa avtalet på den. Omfattades personen av avtalet hade en sådan prövning gjorts och personen borde utan vidare godtas som ett utländskt bolag (prop. 1989/90:47 s. 17).

Definitionen av utländska bolag ändrades år 1993 (SFS 1993:1543). För att en utländsk juridisk person som omfattades av ett dubbelbeskattningsavtal skulle anses som ett utländskt bolag krävdes att avtalslandet var upptaget i en i momentet intagen förteckning. Förteckningen upptog bland annat Cypern. Som skäl för ändringen anfördes att vissa stater efter det att dubbelbeskattningsavtal ingåtts infört regler som medgav s.k. offshoreverksamhet och att någon prövning eller godkännande av denna lagstiftning då inte skett. De stater som efter avtalets ingående infört sådan lagstiftning togs därför inte med i förteckningen (prop. 1993/94:50).

År 1995 togs Cypern bort ur förteckningen (SFS 1995:544). Ändringen motiverades med offshorelagstiftningen i Cypern (prop. 1994/95:204 s. 58).



Definitionen av utländsk juridisk person syftar till att klargöra i vilka fall en utländsk association kan vara skattesubjekt. Gränsdragningen mellan utländska bolag och övriga juridiska personer är avgörande för i vilka fall en löpande beskattning av delägare för associationens inkomster skall ske. En sådan löpande beskattning av delägare skall under vissa förutsättningar ske av delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag men aldrig av delägare i utländska bolag. Gränsdragningen används också i andra sammanhang bland annat på så sätt att utländska bolag men inte andra juridiska personer i vissa fall likställs med svenska aktiebolag. Enligt de regler i SIL som är aktuella i målet föreligger inte något hinder mot att moderföretaget är ett svenskt aktiebolag för vilket speciella beskattningsregler gäller. Särreglerna för investmentföretag, förvaltningsföretag och s.k. äkta bostadsföretag medför endast att de inte kan lämna eller motta koncernbidrag med skatterättslig verkan.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utvärdera 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 lätnaderna 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 punkt 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, etcetera

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.

Bestämmelserna om förbud mot diskriminering i modellavtalet är föremål för översyn av OECD.

**4.5.3.25 Artikel 25 – Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse**

”ARTICLE 25

**MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE**

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting

States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.”

Punkt 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 Högsta förvaltningsdomstolen uttalat att ”skatteminstolarna inte är bundna av de svenska och franska finansdepartementens förhandlingar och åtgärder avseende makarnas taxeringar”).

**Behörig myndighet i hemviststaten**

För att en invändning enligt punkt 1 ska kunna tas upp till prövning av den behöriga myndigheten måste invändningen emellertid uppfylla det krav som finns angivet i denna punkt. Invändningen ska göras hos den behöriga myndigheten (för definitionen av begreppet ”behörig myndighet” se artikel 3) i den stat där den skattskyldige enligt artikel 4 har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 punkt 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 punkt 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 punkt 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 punkt 2 första meningen innefattar i och för sig en skyldighet att förhandla, men när det gäller att uppnå en ömsesidig överenskommelse är de behöriga myndigheterna endast skyldiga att efter bästa förmåga bemöda sig om att ingå en sådan. Någon skyldighet att uppnå resultat föreskrivs dock inte.

#### **Tolknings- överenskommelse**

Bestämmelsen i punkt 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 till exempel på grund av att de avtalsslutande staterna tillämpar olika principer vid beräkning av skatten.

I punkt 58 av kommentarerna till artikel 25 i OECD:s modellavtal klargörs att de behöriga myndigheterna kan upprätthålla sina kontakter på en rad olika sätt. I kommentarerna sägs nämligen följande:

#### **OECD:s kommentar**

De behöriga myndigheterna kan träda i direkt förbindelse med varandra genom brev, fax, telefon, sammanträden eller på annat lämpligt sätt. De kan även, om de så önskar, inrätta en gemensam kommission för detta ändamål.

Kommentarerna omfattar också en diskussion om behandlingen av skatter i allmänna avtal som avser handel med tjänster (General Agreement on Trade in Services). I kommentarerna finns vidare ett förslag till en bestämmelse som de medlemsstater kan använda som önskar försäkra sig om att konfliktlösningsmekanismen i ett bilateralt inkomstskatteavtal alltid ska ha företräde före motsvarande mekanism i ett handelsavtal.

#### **4.5.3.26 Artikel 26 – Utbyte av upplysningar**

”ARTICLE 26

##### EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State

shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.”

I punkt 9 b i kommentarerna till artikel 26 finns en hänvisning till två Rådsrekommendationer från OECD rörande de format som bör användas vid informationsutbyte. Punkten har följande lydelse:

9. Regeln i punkt 1 medger utbyte av upplysningar på tre olika sätt:

a) - - -

b) - - -, “se OECD:s Rådsrekommendation C (81)39/Final (5 maj 1981) (“Recommendation of the Council Concerning a Standardised Form for Automatic Exchanges of Information under International Tax Agreements”) och OECD:s Rådsrekommendation C(92)50/Final (23 juli 1992) ”(Recommendation of the Council Concerning a Standard Magnetic 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 kommentarerna diskuteras också att stater enligt intern lagstiftning måste informera en skattskyldig innan information utväxlas enligt ett skatteavtal. Vidare anges följande i punkt 12.1 i kommentarerna:

Information får också överlämnas till tillsynsorgan. Sådana tillsynsorgan innefattar myndigheter som kontrollerar skatte- och kronofogdemyndighet som en del av den allmänna administrationen av statsförvaltningen i en avtalsslutande stat. Avtalsslutande stater kan emellertid avvika från denna princip vid sina bilaterala förhandlingar och överenskomma om att undanta överlämnande av information till sådana tillsynsorgan.

**4.5.3.27 Artikel 27 – Handräckning vid indrivning av skatter**

“ARTICLE 27

ASSISTANCE IN THE COLLECTION OF TAXES

1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article.
2. The term “revenue claim” as used in this Article means an amount owed in respect of taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to this Convention or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.
3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.
4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is

not enforceable in the firstmentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting State.

6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.

7. Where, at any time after a request has been made by a Contracting State under paragraph 3 or 4 and before the other Contracting State has collected and remitted the relevant revenue claim to the first-mentioned State, the relevant revenue claim ceases to be

*a)* in the case of a request under paragraph 3, a revenue claim of the firstmentioned State that is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, or

*b)* in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the firstmentioned State in respect of which that State may, under its laws, take measures of conservancy with a view to ensure its collection

the competent authority of the first-mentioned State shall promptly notify the competent authority of the other State of that fact and, at the option of the other State, the first-mentioned State shall either suspend or withdraw its request.

8. In no case shall the provisions of this Article be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:



- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to carry out measures which would be contrary to public policy (*ordre public*);
- c) to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its laws or administrative practice;
- d) to provide assistance in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting State.”

I samband med den i januari år 2003 genomförda revideringen av modellavtalet togs en ny artikel 27 – innehållande bestämmelser rörande handräckning vid indrivning av skatter – in i avtalet. Införandet av dessa bestämmelser medförde att de tidigare artiklarna 27–30 har omnumrerats till 28–31.

Endast ett fåtal av Sveriges skatteavtal innehåller bestämmelser om bistånd med indrivning av skatt, nämligen skatteavtalen med

- Amerikas Förenta Stater (artikel 27; SFS 1994:1617)
- Belgien (artikel 27; SFS 1991:606),
- Estland (artikel 27; SFS 1993:1389),
- Frankrike (artikel 27; SFS 1991:673),
- Indien (artikel 28; SFS 1997:918),
- Japan (artikel 25 A; SFS 1999:891),
- Lettland (artikel 27; SFS 1993:1164),
- Litauen (artikel 28; SFS 1993:1391),
- Luxemburg (artikel 27; SFS 1996:1510),
- Marocko (artikel 18; SFS 1961:521),
- Nederländerna (artikel 29; SFS 1992:17),
- Polen (artikel 26; SFS 2005:248),
- Portugal (artikel 26; SFS 2003:758) och
- Tyskland (artikel 32; SFS 1992:1193).

Vidare finns ett nordiskt handräckningsavtal – som omfattar Danmark, Finland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige – som bland annat innehåller bestämmelser om bistånd med handräckning. Härutöver finns även andra internationella överenskommelser som innehåller sådana bestämmelser, till exempel EG:s indrivningsdirektiv och Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. För en närmare redogörelse för svenska regler och internationella överenskommelser rörande bistånd med indrivning, se Skatteverkets publikation *Svensk internationell exekutions- och obeståndsrätt* (SKV 942).

#### **4.5.3.28 Artikel 28 – Medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat**

“ARTICLE 28

MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND  
CONSULAR POSTS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.”

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. 12 § 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 § första stycket IPL gäller motsvarande också beträffande konsulatsmedlemmar med familj och betjäning.

Enligt 3 kap. 17 § 2. IL anses en person som tillhör främmande makt beskickning eller karriärkonsulat i Sverige under vissa förutsättningar inte bosatt här. En sådan person är därmed begränsat skattskyldig i Sverige och har inte heller hemvist i Sverige enligt skatteavtalen (artikel 4 punkt 1).

#### 4.5.3.29 Artikel 29 – Territoriell utvidgning

”ARTICLE 29

TERRITORIAL EXTENSION

1. This Convention may be extended, either in its entirety or with any necessary modifications [to any part of the territory of (State A) or of (State B) which is specifically excluded from the application of the Convention or], to any State or territory for whose international relations (State A) or (State B) is responsible, which imposes taxes substantially similar in character to those to which the Convention applies. Any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions, including conditions as to termination, as may be specified and agreed between the Contracting States in notes to be exchanged through diplomatic channels or in any other manner in accordance with their constitutional procedures.

2. Unless otherwise agreed by both Contracting States, the termination of the Convention by one of them under Article 30 shall also terminate, in the manner provided for in that Article, the application of the Convention [to any part of the territory of (State A) or of (State B) or] to any State or territory to which it has been extended under this Article.”

Möjligheten att utvidga det territorium som ett skatteavtal omfattar har inte någon praktisk betydelse för Sverige – eftersom hela Sveriges territorium omfattas av våra skatteavtal – men däremot för vissa av våra avtalspartners. Bestämmelser av nu ifrågakarande slag finns till exempel i skatteavtalen med Nederländerna (artikel 31; SFS 1992:17) och Frankrike (artikel 29; SFS 1991:673).

#### 4.5.3.30 Artikel 30 – Ikraftträdande

”ARTICLE 30

ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at ... as soon as possible.

2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:

a) (in State A): .....

b) (in State B): ....."

Inkomstskatteavtalen träder vanligtvis i kraft i samband med utväxlingen av ratifikationshandlingarna eller efter notväxling eller viss kortare tid därefter och blir därmed folkrättsligt bindande. Avtalen blir därefter tillämpliga vid den tidpunkt som anges i den förordning som utfärdas efter ratifikationen eller notväxlingen.

#### 4.5.3.31 Artikel 31 – Upphörande

"ARTICLE 31

TERMINATION

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year ... In such event, the Convention shall cease to have effect:

a) (in State A): .....

b) (in State 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 till exempel skatteavtalen med de baltiska staterna).

## 4.6 Det nordiska skatteavtalet

### 4.6.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas frågor som specifikt gäller det nordiska skatteavtalet. Frågor som gäller skatteavtal i allmänhet behandlas i avsnitt 4.1–4.5.

Skatteavtalet mellan de nordiska länderna (SFS 1996:1512) bygger på OECD:s modellavtal men innehåller flera avvikelser från detta av både formell och materiell natur. De formella avvikelserna beror huvudsakligen på att avtalet är multilateralt, medan modellavtalet är utformat som en modell för bilaterala avtal. De materiella avvikelserna beror huvudsakligen på särdrag i de nordiska ländernas skattelagstiftningar och i deras policy i fråga om skatteavtal. Det nordiska skatteavtalet har också ändrats och kompletterats genom flera tilläggsavtal.

Avtalets bestämmelser är uppdelade mellan själva avtalet och ett protokoll. Avtalet innehåller i princip de regler som gäller mellan samtliga länder medan protokollet innehåller regler som gäller endast mellan vissa länder. Protokollet innehåller även tolkningsbestämmelser och vissa andra bestämmelser som inte har ansetts böra införas i själva avtalet.

I det följande tas endast upp några av avtalets bestämmelser som avviker från vad som är brukligt eller annars förtjänar särskild uppmärksamhet. Framställningen kommer att utvidgas i framtida upplagor av denna handledning.

#### **AM-bidrag**

Arbetsmarkedsbidrag, AM-bidrag, var tidigare en socialförsäkringsavgift i Danmark men är från och med den 1 januari 2008 en inkomstskatt. Det omfattas därför av det nordiska skatteavtalet. Det innebär att AM-bidrag inte får tas ut på inkomst som Danmark ska undanta från beskattning enligt avtalet. Har Danmark tagit ut AM-bidrag i strid med avtalet ska det inte göras någon avräkning för bidraget (Skatteverket 2009-02-12, dnr 131 194151-09/111; skrivelsen behandlar även avdrag för AM-bidrag samt beskattning av återbetalat AM-bidrag).

#### **Exitbeskattning**

Danmarks beskattning av värdeökning på aktier vid utflyttning, så kallad exitbeskattning, behandlas i avsnitt 4.4.6 vid kantrubriken Olika beskattningstidpunkter.

#### **4.6.2 Dödsbon och handelsbolag**

Till skillnad från OECD:s modellavtal innehåller det nordiska skatteavtalet en särskild bestämmelse om dödsbon och personsammanslutningar som inte är skattesubjekt, till exempel svenska handelsbolag (artikel 4 punkt 1 andra stycket b). Den innebär att uttrycket ”person med hemvist i en avtalslutande stat” inbegriper dödsbo och sådan personsammanslutning endast till den del deras inkomst respektive förmögenhet beskattas i denna stat på motsvarande sätt som inkomst som

förvärvas respektive förmögenhet som innehas av person med hemvist där. Liknande bestämmelser finns i vissa andra skatteavtal, se avsnitt 4.5.3.4.

#### 4.6.3 Gränsgångarreglerna

De så kallade gränsgångarreglerna finns i punkt VI i protokollet till 1996 års nordiska skatteavtal. I förhållande till Danmark gäller i vissa fall motsvarande bestämmelser i protokollet till 1989 års nordiska skatteavtal, se strax nedan.

Med gränsgångare avses en person som har hemvist i en gränskommun i en stat och arbetar i en sådan kommun i en angränsande stat. Vidare krävs att personen regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i hemviststaten. Med regelmässigt avses att personen i normalfallet uppehåller sig i den fasta bostaden minst en gång i veckan. För att beaktas ska en sådan vistelse i bostaden omfatta minst två dagar. Med dag avses också del av dag.

Gränsgångare som genom sitt gränsöverskridande arbete förvärvar inkomst som omfattas av avtalets artikel 15 punkt 1–2 eller artikel 19 ska beskattas för denna inkomst endast i hemviststaten. Den bakomliggande tanken är att det är hemvistkommunen som har de sociala utgifterna för gränsgångare och deras familjer och att det därför är rimligt att deras arbetsinkomster får beskattas i den stat där hemvistkommunen ligger (prop. 1971:172 s. 46 f.). Ersättning från försäkringskassan omfattas inte av dessa regler.

Skatteverket anser att med ”person med hemvist i kommun” som gränsar till landgränsen mot Finland eller Norge avses person som är skattskyldig i sådan kommun. För att gränsgångarregeln ska vara tillämplig ett visst inkomstår krävs därför folkbokföring i gränskommun den 1 november året före inkomståret (Skatteverket 2005-12-23, dnr 131 707251-05/11).

#### Danmark

I 1989 års nordiska skatteavtal fanns gränsgångarregler i förhållande till Danmark men dessa slopades i 1996 års avtal. Enligt artikel 31 punkt 5 i 1996 års avtal och punkt 3 tredje stycket i övergångsbestämmelserna till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna ska emellertid en person, som den 1 januari 1997 och för tid därefter alltjämt uppfyller villkoren enligt de gamla gränsgångarreglerna, fortsätta att omfattas av dessa. Detta gäller dock endast personer med hemvist i Sverige, eftersom reglerna har upphävts för personer med hemvist i Danmark (artikel 4 i

avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor, se SFS 2004:639).

Villkoren för att de gamla gränsgångarreglerna ska fortsätta att vara tillämpliga framgår av artikel 31 punkt 5 i 1996 års avtal, 4 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna samt punkterna VII och VIII i protokollet till 1989 års avtal. Sammanfattningsvis gäller följande. Det ska vara fråga om varaktigt personligt arbete som pågår under en sammanhängande tid av minst sex månader. Anställningen ska ha ingåtts i avsikt att vara personens huvudsakliga sysselsättning. Det är inte möjligt, ens för en kort tid, att bedriva det varaktiga personliga arbetet i hemviststaten. Vissa andra så kallade kortare avbrott i tjänstgöringen är tillåtna. Vid föräldraledighet får avbrottet vara högst 18 månader per barn. Uppehåll av annan orsak, till exempel tjänstledighet eller arbetslöshet, får vara sammanlagt högst 12 månader under en period om 36 månader. Vid uppehåll på grund av sjukdom finns dock inte någon tidsgräns utan endast ett krav på att personen behåller anställningen under hela sjukperioden.

#### **4.6.4 Protokoll om ändringar i det nordiska skatteavtalet**

##### **Omfattning och ikraftträdande**

Den 4 april 2008 undertecknades ett protokoll om betydande ändringar i det nordiska skatteavtalet, vilket har lett till ändring i lagen om (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. De nya reglerna har trätt i kraft den 31 december 2008 och tillämpas på inkomster som uppstår från och med den 1 januari 2009 (SFS 2008:653 och 2008:1415). Avtalet och protokollet i sina lydelse efter ändringarna finns i bilaga 1 till SFS 2008:653.

Här tas endast upp de ändringar som gäller kapitalvinst på delägar rättigheter, arbete ombord på luftfartyg, pension, livränta, utbetalning enligt sociallagstiftning och subsidiär beskattningsrätt ("subject to tax"). Protokollet innebär dock även ändringar i avtalets artikel 10 punkt 3 och 6, artikel 28 punkt 1 samt i det ursprungliga protokollets punkt IV, XI och XII, se prop. 2007/08:146.

##### **Kapitalvinst på delägar rättigheter**

Genom ändringsprotokollets artikel III har avtalets artikel 13 punkt 7 ändrats. Enligt den nya lydelsen får vinst, som fysisk person förvärvar på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag eller personsammanslutning, beskattas även i den tidigare hemviststaten, om överlåtelsen sker under något av de tio åren närmast efter det år personen

upphörde att ha hemvist i denna stat. Detta gäller dock endast den värdeökning som uppkommit innan personen bytte hemviststat. Den nya bestämmelsen omfattar även utländska delägarrätter. Skatteverket har i en skrivelse tagit ställning till vissa problem som uppstår vid tillämpningen av denna bestämmelse och 3 kap. 19 § IL (Skatteverket 2010-10-19, dnr 131 657223-10/111).

#### **Arbete ombord på luftfartyg**

Genom ändringsprotokollets artikel IV har avtalets artikel 15 punkt 4 a ändrats på så sätt att inkomst av arbete ombord på luftfartyg numera får beskattas endast i hemviststaten oberoende av om det är fråga om internationell trafik eller inrikestrafik. Som en följd av detta har det ursprungliga protokollets punkt III.2 upphävts.

Skatteverket anser att artikel 15 punkt 4 a i det nordiska skatteavtalet omfattar hela den inkomst som uppbärs av anställda ombord på luftfartyg även om arbetstiden inte till fullo fullgörs ombord på luftfartyg. Sådan inkomst beskattas därför endast i hemviststaten. Avgörande är att det är betecknande för anställningen som sådan att arbete utförs ombord på luftfartyg. Det arbete som utförs på marken utgör ett naturligt led i arbetet luften. Tjänsten som kabinpersonal medför normalt att hela ersättningen omfattas av bestämmelsen. Endast i undantagsfall kan det finnas skäl att frångå bedömningen och då i situationer där kabinpersonalen även utför arbete som inte utgör en naturlig del av luftarbete, till exempel incheckning och boarding i annan avtalsslutande stat än hemviststaten. Sådant arbete får beskattas i arbetsstaten enligt artikel 15 punkt 1. Stand by-tid, internutbildningar med mera omfattas däremot av artikel 15 punkt 4 a (Skatteverket 2009-12-18, dnr 131 715181-09/111).

Skatteverket anser att dubbelbeskattning av retroaktiv ersättning för arbete ombord på luftfartyg inte kan undanröjas genom tillämpning av det nordiska skatteavtalet i fall då personen varit bosatt och haft hemvist i ett land vid arbetets utförande och i ett annat då ersättningen utbetalades. Frågan måste därför lösas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna (Skatteverket 2005-11-25, dnr 131 636211-05/111). Se även avsnitt 4.4.6.

Beträffande tillämpningen av den upphävda protokollspunkten III.2, se Skatteverkets skrivelse 2007-04-17, Inkomst av arbete utfört ombord på luftfartyg som ”används i inrikestrafik av



**Pension, livränta  
och socialförsäkringsersättning**

konsortiet SAS” (Skatteverket 2007-04-17, dnr 131 207406-07/111).

Genom ändringsprotokollets artikel V har avtalets artikel 18 punkt 1 ändrats på så sätt att pension, livränta och utbetalning enligt sociallagstiftning numera får beskattas även i hemviststaten, som då ska medge avräkning enligt artikel 25. Ändringen innebär alltså en övergång från exemptmetoden till creditmetoden.

Genom ändringsprotokollets artikel X har en ny punkt VII a infogats i det ursprungliga protokollet. Att den nya protokollspunkten ska tillämpas framgår av SFS 2008:653. Den innebär att Sverige avstår från att beskatta pension, livränta och utbetalning enligt sociallagstiftning från annan avtalslutande stat till person med hemvist i Sverige. Detta gäller dock endast om personen hade hemvist i Sverige den 4 april 2008 och vid denna tidpunkt tog emot sådan betalning samt endast så länge som personen utan avbrott alltjämt har hemvist här.

Skatteverket anser att uttrycket ”sådan betalning” i protokollspunkt VII a omfattar samtliga utbetalningar som omfattas av avtalets artikel 18. Även retroaktiva utbetalningar omfattas av protokollspunkt VII a. Hade personen hemvist i Sverige den 4 april 2008 men då inte hade tagit emot betalning som omfattas av artikel 18, ska retroaktiva utbetalningar däremot inte undantas från svensk beskattning även om de avser tid före den 4 april 2008 (Skatteverket 2009-06-17, dnr 131 542543-09/111).

Skatteverket anser att danskt så kallat SP-bidrag som betalas ut i förtid omfattas av artikel 18 punkt 1 i det nordiska skatteavtalet. Avtalet, i dess lydelse från och med den 1 januari 2009, hindrar därför inte beskattning i Sverige av sådan utbetalning till person med hemvist här (Skatteverket 2009-06-24, dnr 131 562288-09/111).

Skatteverket anser att dansk sygedagpenge som betalas ut av dansk kommun omfattas av artikel 18 i det nordiska skatteavtalet. Är det i stället fråga om lön under sjukperioden eller sygedagpenge som arbetsgivaren betalar ut direkt till arbetstagaren, omfattas ersättningen av artikel 15. Det gäller även om arbetsgivaren senare får återbetalning från dansk kommun, så kallad refusion. Anser Danmark i egenskap av källstat att refusion i stället omfattas av artikel 18, har länderna klassificerat inkomsten på olika sätt enligt skatteavtalet. Detta kan

förutsättas vara beroende av respektive lands interna rätt. Hemviststaten ska då undanröja eventuell dubbelbeskattning (Skatteverket 2010-05-24, dnr 131 307788-10/111).

Skatteverket anser att norsk permitteringsersättning omfattas av artikel 18 i det nordiska skatteavtalet (Skatteverket 2010-01-27, dnr 131 932043-09/111). Detsamma gäller norska foreldrepenger vid födsel (Skatteverket 2010-04-22, dnr 131 268979-10/111).

Skatteverket anser att finsk folkpension omfattas av artikel 18 punkt 1 i det nordiska skatteavtalet (Skatteverket 2011-02-17, dnr 131 13445-11/111). Detsamma gäller finsk arbetspension (Skatteverket 2011-10-03, dnr 131 642411-11/111).

#### **Subsidiär beskattningsrätt**

Om beskattningsrätten till en inkomst tillkommer endast en av de avtalsslutande staterna och denna stat på grund av sin interna rätt inte utnyttjar beskattningsrätten, övergår denna i vissa fall till den andra staten enligt artikel 26 punkt 2. Ändringsprotokollets artikel VI innebär att de tidigare punkterna 3 och 4 i artikel 26 har utgått. Dessa punkter utgjorde en begränsning av hemviststatens subsidiära beskattningsrätt enligt punkt 2. En följd av ändringen är att något avdrag på 20 000 kr från utländska pensionsutbetalningar inte medges från och med inkomståret 2009.

#### **4.6.5 Avtal med Danmark om vissa skattefrågor**

Avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (SFS 2004:639) innebär en utvidgad källstatsbeskattning (artikel 1), ökade möjligheter till avdrag i arbetsstaten för inbetalning till pensionsordning i hemviststaten (artikel 2) och att ett så kallat utjämningsbelopp ska betalas av arbetsstaten till hemviststaten (artikel 6).

#### **Artikel 1**

Artikel 1 innebär att vid tillämpningen av artikel 15 punkterna 1 och 2 i det nordiska skatteavtalet ska inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat under vissa förutsättningar anses utförd i den stat där arbetet normalt utförs. Den första situationen då arbetet ska anses vara utförd i den huvudsakliga arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten utförs av personen i dennes bostad. Den andra situationen då arbetet ska anses vara utförd i den huvudsakliga arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten eller i en tredje stat utgör tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur. Som gemensam förutsättning för att arbetet i dessa båda situationer ska anses vara utförd i den huvudsakliga arbetsstaten gäller att

arbetet i den staten uppgår till minst hälften av den totala arbetstiden under varje tremånadersperiod, som kan börja när som helst. Vidare ska den lön eller liknande ersättning som personen uppbär antingen belasta en arbetsgivare med hemvist i arbetsstaten eller ett fast driftställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten.

Tidsgränsen på tre månader har samband med den överenskommelse som träffats mellan dåvarande Riksförsäkringsverket och Den Sociale Sikringsstyrelse i Danmark den 4 december 2001 om tillämpning av artikel 17 i förordningen (EEG) 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet. Överenskommelsen gäller till utgången av år 2010 i de fall förordning 1408/71 är tillämplig. I samband med införandet av förordning 883/04 kommer överenskommelsen att förhandlas om, se vidare SKV 405, Skatteverkets Handledning för socialavgifter i internationella förhållanden, utgåva 11, avsnitt 2.4.2.

Skatteverket anser att vid tillämpning av tremånadersregeln i avtalet om vissa skattefrågor ska, utöver arbete som faktiskt utförts i källstaten, även sjukdom och semester anses som arbete utfört i källstaten. Arbetsfria veckoslut och andra helgdagar samt inarbetad ledighet ses varken som arbete i källstaten eller i hemviststaten. Arbete under del av dag i källstaten anses som hel dag i källstaten. Tremånadersperioden får, vid bedömningen av den första månad då regeln ska tillämpas, påbörjas varje dag i månaden. För nästföljande månader ska bedömningen i regel omfatta kalendermånader. Undantag får göras om det visas att förutsättningarna för regelns tillämpning är uppfyllda om bedömningen avser annan tremånadersperiod än kalendermånader. En kalendermånad kan hänföras till flera tremånadersperioder. Om arbetet i källstaten inte uppgår till minst hälften av arbetstiden under någon av de tremånadersperioder till vilken en månad kan hänföras ska artikel 1 punkt 1 inte tillämpas på den månaden. På övriga månader i perioden ska artikel 1 punkt 1 tillämpas om förutsättningarna är uppfyllda vid bedömning av en annan tremånadersperiod. En tremånadersperiod kan börja före och sluta efter ett årsskifte (Skatteverket 2007-07-05, dnr 131 765230-06/111).

## Artikel 2

Enligt artikel 2 ska en inbetalning som en fysisk person gör till en pensionsordning i den ena staten under vissa förutsättningar vara avdragsgill vid beskattningen i den andra staten. I vissa fall ska även en inbetalning som arbetsgivaren gör till en pensionsordning i den andra staten vara avdragsgill för arbetsgivaren och inte anses som skattepliktig inkomst för arbets-

tagaren. Rätten till avdrag begränsas till att endast omfatta inbetalningar inom ramen för den lägsta av de beloppsgränser som gäller för betalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna. Artikel 6 gäller endast i fall då en person antingen har inkomster i arbetsstaten som uppgår till minst 75 % av personens sammanlagda inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning efter avdrag för samtliga utgifter för inkomsternas förvärvande (nettointäkt) eller har flyttat från den ena staten till den andra samt betalade och var ansluten till en pensionsordning i den tidigare hemviststaten omedelbart före bytet av hemvist. Med pensionsordning avses för Sveriges vidkommande en ordning som omfattas av 28 eller 58 kap. IL.

Skatteverket anser att med ”sammanlagd inkomst” och ”netto-intäkt” avses den för hela inkomståret sammanlagda inkomsten respektive nettointäkten (Skatteverket 2004-12-17, dnr 130 730617-04/111).

Inbetalningar till dansk pensionsordning kan vara avdragsgilla enligt såväl svensk intern rätt som avtalet med Danmark. Beskattning av utfallande belopp regleras dock endast i svensk intern rätt. Skatteverket anser att den avdragsrätt som avtalet ger beträffande inbetalningar till dansk pensionsordning varken styr hur utfallande belopp ska klassificeras eller beskattas i Sverige. Även om utfallande belopp inte kan beskattas enligt svensk intern rätt hindrar inte avtalet att avdrag för inbetalda premier medges (Skatteverket 2011-10-18, dnr 131 685067-11/111).

#### **4.6.6 Svinesundsförbindelsen**

Sverige och Norge har träffat avtal om beskattningen vid byggande, underhåll och drift av den nya Svinesundsförbindelsen (se SFS 2002:982 och 2002:1066). Avtalet (artikel 5) innebär att inkomst, som enligt det nordiska skatteavtalet får beskattas i verksamhetsstaten och därvid måste proportioneras vid verksamhet på ömse sidor om landgränsen, i stället beskattas endast i hemviststaten. Detta gäller då en person har inkomst på grund av anställning eller självständig yrkesutövning eller annan verksamhet i samband med byggande, underhåll eller drift av bron. Detsamma gäller beträffande vinst vid avyttring av tillgångar som finns på eller i anslutning till bron och som används vid byggande, underhåll och drift av bron och innehav av förmögenhet som består av tillgångar som används vid byggande, underhåll och drift av bron.

## **5 Undvikande av internationell dubbelbeskattning**

### **5.1 Inledning**

Internationell juridisk dubbelbeskattning, fortsättningsvis internationell dubbelbeskattning, uppkommer då en person beskattas för samma inkomst i två eller flera stater. I avsnitt 5.2 redogörs för olika beskattningsprinciper och varför internationell dubbelbeskattning uppstår.

De två metoder som har utvecklats för att undanröja internationell dubbelbeskattning – undantagandemetoden (exemptmetoden) och avräkningsmetoden (creditmetoden) tas upp under avsnitt 5.3.

Internationell dubbelbeskattning kan lindras eller undanröjas genom bestämmelser i svensk intern rätt eller genom skatteavtal.

I IL finns bestämmelser om bl.a. undantag från skattskyldighet för vissa utländska inkomster enligt sexmånaders- och ettårsregeln, se avsnitt 10.4. IL innehåller även bestämmelser om avdrag för utländsk skatt och möjlighet till befrielse från statlig inkomstskatt, vilka tas upp under avsnitt 5.4 respektive 5.5. Bestämmelser om avräkning av utländsk skatt finns i en särskild lag, lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, se avsnitt 5.6.

Undanröjande av dubbelbeskattning med stöd av skatteavtal tas upp i avsnitt 5.9.

I LSK finns det en bestämmelse om anmälningsplikt när skatt som har betalats utomlands sätts ned, se avsnitt 5.7. I vissa fall kan det bli aktuellt med återbetalning av utländsk skatt med stöd av SBL. Detta behandlas i avsnitt 5.8.

Avsnittet innehåller ett antal räkneexempel. Dessa finns med för att åskådliggöra principerna för hur beräkningarna ska

göras. De är som huvudregel inte årsbundna utan bygger på vissa antaganden om skatteuttag såsom att statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst utgår med 20 % på den del av inkomsten som överstiger 400 000 kr.

## 5.2 Internationell dubbelbeskattning

### Internationell dubbelbeskattning

Internationell dubbelbeskattning uppkommer då en person beskattas för samma inkomst i två eller flera stater.

### 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. Ekonomisk dubbelbeskattning uppkommer t.ex. när både ett aktiebolags vinst och den lämnade utdelningen beskattas. Internationell dubbelbeskattning är däremot en effekt av lagstiftningen i två eller flera stater och torde aldrig utgöra en av lagstiftaren åsyftad effekt.

En stat grundar normalt sin beskattning på en eller flera av följande principer:

- hemvistprincipen
- källstatsprincipen
- nationalitetsprincipen

### Hemvistprincipen

Hemvistprincipen, som även kallas domicilprincipen, innebär att den stat där en person är skatterättsligt bosatt beskattar all inkomst som personen har inom eller utom denna stat.

Den svenska beskattningen bygger på denna princip. En person som är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig här för samtliga sina inkomster oavsett varifrån inkomsten kommer.

### Källstatsprincipen

Källstatsprincipen innebär att den stat, från vilken inkomsten härrör, beskattar inkomsten i fråga oavsett var den skattskyldige är skatterättsligt bosatt.

Sverige tillämpar källstatsprincipen när en begränsat skattskyldig person beskattas här för vissa inkomster med stark anknytning hit. Skattskyldigheten är begränsad till att omfatta inkomster som uttryckligen angetts av lagstiftaren.

### Nationalitetsprincipen

Nationalitetsprincipen innebär att en stat beskattar sina medborgare oavsett var de uppehåller sig och oavsett varifrån deras inkomster härrör. USA tillämpar denna princip när det gäller de federala inkomstskatterna.

**Varför uppstår internationell dubbelbeskattning?**

Internationell dubbelbeskattning kan uppstå på grund av att två stater tillämpar olika beskattningsprinciper. Detta kan exempelvis bli fallet när en i Sverige bosatt person äger en fastighet i Norge (Sverige tillämpar hemvistprincipen och Norge källstatsprincipen) eller när en amerikansk medborgare bosätter sig i Sverige (Sverige tillämpar hemvistprincipen och USA nationalitetsprincipen). Internationell dubbelbeskattning kan också uppkomma när två stater tillämpar hemvistprincipen och båda staterna anser att personen har hemvist där enligt sin interna lagstiftning.

**EU-domstolen**

EU-domstolen har prövat frågan om EUF-fördraget innebär att en medlemsstat är skyldig att undanröja dubbelbeskattning som uppkommer när en inkomst beskattas i två stater (C-513/04, Kerckhaert och Morres samt C-298/05, Columbus Container Services). Så länge den utländska inkomsten beskattas med samma skattesats som motsvarande inhemska inkomst görs ingen åtskillnad mellan dessa inkomster och det föreligger därmed inget hinder mot etableringsfriheten eller de fria kapitalrörelserna i EUF-fördraget. De ofördelaktiga konsekvenser som uppkommer beror på att två medlemsstater utövar sin beskattningsrätt parallellt. EU-domstolen fann emellertid att unionsrätten inte har några åtgärder för att införa harmoniserade bestämmelser för att avskaffa dubbelbeskattning. Det måste lösas genom skatteavtal mellan medlemsstaterna.

### **5.3 Metoder för att undanröja internationell dubbelbeskattning**

#### **5.3.1 Exemptmetoden**

Exemptmetoden innebär att den utländska inkomsten undantas från beskattning.

**Full exempt**

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 sexmånadersregel.

**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 skatt-

skyldiges hemviststat men det förekommer även att sådan uppräknings sker i källstaten.

**Begränsad  
progressions-  
uppräknings  
i Sverige**

I Sverige är möjligheten till progressionsuppräknings begränsad. Progressionsuppräknings ska endast göras i de fall detta föreskrivs i ett skatteavtal, och det i den lag genom vilken skatteavtalet införlivats med svensk rätt tagits in en bestämmelse om att progressionsförbehållet ska utnyttjas. Det senaste tillfället då Sverige använt sig av denna möjlighet är i 3 § lagen (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike.

**Progressions-  
uppräknings**

När progressionsuppräknings är möjlig ska den endast tillämpas om summan av den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst och den inkomst för vilken progressionsuppräknings ska ske överstiger skiktgränsen för statlig inkomstskatt och då endast i fråga om fysiska personer samt svenska dödsbon t.o.m. det tredje beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade. Progressionsuppräknings sker på följande sätt. Först beräknas den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om samtliga förvärvsinkomster inklusive den utländska förvärvsinkomsten skulle ha beskattats i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela detta beskattningsunderlag. Med den därvid erhållna procentsatsen tas skatt ut på den i Sverige beskattningsbara förvärvsinkomsten.

*Förutsättning*

Statlig inkomstskatt antas uppgå till 20 % på den del av inkomsten som överstiger 400 000 kr.

*Exempel*

En person som är bosatt i Sverige har en beskattningsbar förvärvsinkomst på 450 000 kr som härrör från Sverige och dessutom en inkomst på 50 000 kr på grund av offentlig tjänst i Frankrike på vilken exempt med progressionsuppräknings ska tillämpas enligt gällande skatteavtal. Om den utländska inkomsten hade beskattats i Sverige hade statlig inkomstskatt utgått på ett underlag om 500 000 kr och skatt tagits ut med 20 000 kr  $((500\,000 - 400\,000) \times 20\%)$ . Detta motsvarar en skattesats om 4 %  $(20\,000/500\,000)$ . Denna skattesats tillämpas på den beskattningsbara inkomsten vilket medför att statlig inkomstskatt efter progressionshöjningen blir 18 000 kr  $(450\,000 \times 4\%)$ . Statlig inkomstskatt



beräknad endast på den svenska inkomsten (= den beskattningsbara inkomsten 450 000 kr) hade blivit 10 000 kr  $((450\,000 - 400\,000) \times 20\%)$ . Progressionsuppräknningen innebär således en höjning av skatten på den i Sverige beskattade inkomsten med 8 000 kr.

Progressionsuppräkning tillämpas endast om den resulterar i en högre skatt än den skatt som skulle ha 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 skattemässiga resultat som exempt med progressionsuppräkning, innebär att den utländska inkomsten tas med i beskattningsunderlaget, se RÅ85 1:6 och punkt 37 i kommentaren till artikel 23 A i OECD:s modellavtal. Skatten räknas ut på den totala beskattningsbara inkomsten inklusive den utländska inkomst som ska undantas. 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.

#### *Exempel*

Med utgångspunkt i exemplet ovan blir den beskattningsbara inkomsten 500 000 kr eftersom den utländska inkomsten ingår i beskattningsunderlaget. Den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomsten ska sättas ned med  $50\,000/500\,000 \times 20\,000 = 2\,000$  kr till 18 000 kr. Nedsättningen av den kommunala inkomstskatten sker enligt samma princip.

#### **Skillnaden mellan exempt med progressionsuppräkning och alternativ exempt**

När exempt med progressionsuppräkning används görs endast en fiktiv beräkning av skatten på den totala inkomsten för att erhålla progressionseffekten. När alternativ exempt tillämpas ingår däremot den undantagna 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 ingår den utländska inkomsten vid tillämpning av alternativ exempt till skillnad mot när exempt med progressionsuppräkning tillämpas.

**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 Skatteverket vid bedömningen av om förutsättningar för skattebefrielse föreligger beakta den skatt som skulle ha tagits ut om dessa bestämmelser inte funnits. Bestämmelser om matching exempt är alltid tidsbegränsade och kan efter prövning förlängas. Författningar om t.ex. förlängning av matching exemptregler framgår av ändringsförfattningar till respektive skatteavtal, vilka anges i förteckningen över skatteavtal i Skatteverkets publikation Skatte- och taxeringsförfattningarna (SKV 300). Då området för att skattefritt ta emot utdelning på företagsägda andelar utvidgats genom definitionen av näringsbetingade andelar i 24 kap. 13–16 §§ IL har bestämmelser om matching exempt inte längre samma betydelse som tidigare för avgörandet av om mottagen utdelning ska tas upp till beskattning.

### 5.3.2 Creditmetoden

Vid tillämpning av creditmetoden beskattas inkomsten i både bosättningslandet/hemviststaten och källstaten och den skatt som betalats i ett land avräknas i det andra landet.

- Full credit** Full credit (obegränsad avräkning) innebär att avräkning medges för hela den utländska skatten utan några begränsningar.
- Ordinary credit** Vid ordinary credit (vanlig avräkning) medger bosättningslandet/hemviststaten avräkning för utländsk skatt från dess egna skatt. Avräkning medges dock inte med mer än den skatt som tas ut i bosättningslandet/hemviststaten på den utländska inkomsten. Det finns olika varianter på ordinary credit-metoder, nämligen
- Per item-principen** – per item-principen, som innebär att man vid avräkningen ser till varje utländsk inkomst och den därpå belöpande skatten för sig,
  - Per country-principen** – per country-principen, som innebär att samtliga inkomster och samtliga skatter från ett och samma land beaktas samtidigt,
  - Overall-principen** – overall-principen, som innebär att samtliga utländska inkomster och samtliga utländska skatter beaktas samtidigt.

Den metod som föreskrivs i AvrL är ordinary credit enligt overall-principen.

*Exempel*

En person har en utländsk förvärvsinkomst på 100 000 kr på vilken utländsk skatt har betalats med 35 000 kr. Personen har även en utländsk kapitalinkomst på 25 000 kr på vilken utländsk skatt har betalats med 3 750 kr. Den totala utländska skatten uppgår därmed till 38 750 kr. I bosättningslandet/hemviststaten tas skatt ut på den utländska förvärvsinkomsten med 30 000 kr och på den utländska kapitalinkomsten med 7 500 kr, dvs. med totalt 37 500 kr. Tillämpas overall-principen jämförs den totala utländska skatten med den totala skatten på de utländska inkomsterna i bosättningslandet/hemviststaten. Avräkning medges med det lägsta av beloppen, dvs. med 37 500 kr. Hade per item-principen tillämpats hade jämförelse gjorts för varje inkomst och därpå belöpande skatt var för sig och avräkning hade medgetts med 33 750 kr (30 000 kr + 3 750 kr). Hade full credit tillämpats hade avräkning medgetts med hela den utländska skatten 38 750 kr.

**Omvänd credit**

Omvänd credit (omvänd avräkning) innebär att källstaten medger avräkning för skatt som har betalats i hemviststaten. Sverige tillämpar denna metod bl.a. i fråga om utbetalningar enligt svensk socialförsäkringslagstiftning till personer som enligt skatteavtalet mellan Sverige och Spanien har hemvist i Spanien. För Sveriges del innebär omvänd credit att avräkning medges 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 skatt enligt SINK**

Personer bosatta utomlands (begränsat skattskyldiga) beskattas med en definitiv källskatt på inkomst av tjänst enligt bestämmelserna i SINK. Detta innebär att skattskyldig som beskattas med tillämpning av denna lag och som uppbär inkomst på vilken omvänd avräkning ska tillämpas måste begära återbetalning av det belopp med vilket den svenska skatten ska sättas ned, se 20 § tredje stycket SINK (för inkomster fr.o.m. 2012, se 54 kap. 4 § SFL). Detta sammanhänger med att någon taxering inte sker av inkomst på vilken SINK är tillämplig.

### **Matching credit**

I vissa svenska skatteavtal med utvecklingsländer finns matching credit-bestämmelser. Dessa bestämmelser innebär att Sverige åtagit sig att avräkna den utländska skatt som skulle ha utgått om inte den andra staten på grund av t.ex. sin lagstiftning om investeringsfrämjande åtgärder befriat det svenska företaget från skatt. Dessa bestämmelser är tidsbegränsade och gäller vanligen under en tioårsperiod från det att respektive avtal ingicks. Efter tidsperiodens utgång sker en prövning av om förutsättningar föreligger för en förlängning. En förlängning kräver riksdagens godkännande.

Enligt svensk policy vid avtalsförhandlingar ska det vara fråga om bestämmelser om skattebefrielse eller skattelindring som syftar till att uppmuntra tillverkning, produktion eller turistnäring och liknande inom den andra avtalslutande staten för att matching credit ska komma i fråga. Någon generell matching credit-bestämmelse förekommer således inte i nyare avtal, utan oftast finns en uppräkningslista av de lagar eller lagrum enligt vilka befrielse eller lindring ska ha skett i den andra avtalslutande 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 matching credit-bestämmelser med samma syfte, dvs. att med skatteförmåner uppmuntra svenska investeringar i den andra avtalslutande staten. Dessa bestämmelser är oftast tidsbegränsade och innebär avräkning med en i metodartikeln bestämd procentsats som överstiger den i respektive inkomstartikel angivna procentsatsen. Även dessa bestämmelser kan förlängas efter prövning. Det är således viktigt vid tillämpning av avtal att läsa metodartikeln i sin helhet för en riktig tillämpning av avtalet.

### **Fiktiv avräkning**

En matching credit-liknande bestämmelse finns också i 37 kap. 30 § IL. I denna bestämmelse behandlas vissa frågor beträffande tillgångar och förpliktelser knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land som genom fusion eller fission överförs från ett företag i Sverige till ett företag i annan EU-stat. Om de genom fusionen eller fissionen överförda tillgångarna och förpliktelserna blir knutna till en sådan plats i en medlemsstat som enligt skatteavtal är ett fast driftställe eller – om något skatteavtal inte finns – skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade varit tillämplig i den staten, ska avräkning för utländsk skatt ske på basis av en fiktiv skatt i den stat där det fasta driftstället finns. Fiktiv avräkning kan även ges om överlåtaren är en utländsk association som inte är

en utländsk juridisk person (37 kap. 30 a § IL). Se avsnitt 80.2.10.

Även vid verksamhetsavyttringar finns bestämmelser om fiktiv avräkning vilka t.ex. kan innebära att det som anges i 37 kap. 30 § IL kan bli tillämpligt (38 kap. 19–20 §§ IL). Se avsnitt 81.2.5.

**Carry forward**

Om avräkningsutrymmet ett år inte förslår till avräkning av samtliga i utlandet betalda skatter finns möjlighet att senare år medge avräkning för den överskjutande skatten. I sådant fall avräknas denna skatt genom nedsättning av skatt hänförlig till detta senare år, s.k. carry forward. De svenska reglerna om carry forward finns i 2 kap. 17 §, 3 kap. 4 § och 4 kap. 4 § AvrL, se nedan under avsnitt 5.6.

**Carry back**

Vissa stater – dock inte Sverige – har också möjlighet att medge avräkning för sådan överskjutande skatt ett tidigare år, s.k. carry back.

## 5.4 Avdrag för utländsk skatt

Bestämmelser om avdrag för utländsk skatt finns i 16 kap. 18–19 §§ IL. 16 kap. IL avser kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet men av 12 kap. 1 § och 42 kap. 2 § IL följer att samma bestämmelser tillämpas även i inkomstslagen tjänst och kapital.

**Frivilligt**

Avdrag för allmän utländsk skatt är frivilligt och ges efter begäran. Det är möjligt att begära avdrag för hela eller del av den utländska skatten.

**Vem har rätt till avdrag för utländsk skatt?**

Avdragsrätt för allmän utländsk skatt tillkommer i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person och inländsk juridisk person samt begränsat skattskyldig person med fast driftställe i Sverige. Avdrag medges oavsett om fråga är om preliminär eller slutlig skatt, under förutsättning att skatten avser utländska inkomster som beskattas i Sverige.

**Vid vilken taxering ska avdrag medges?**

Avdrag medges när skatten är betald. Det innebär att även i inkomstslaget näringsverksamhet medges avdrag enligt kontantprincipen och inte enligt bokföringsmässiga grunder. I undantagsfall kan avdrag medges vid ett senare tillfälle än när skatten är betald. Skatteverket anser att avdrag för s.k. exitskatt på värdestegring på aktier som tagits ut i annat land vid utflyttning därifrån, får dras av först när en eventuell aktieförsäljning beskattas i Sverige. Det är först då en bedömning

	<p>kan göras om förutsättningarna för avdrag är uppfyllda (Skatteverket 2007-10-09, dnr 131 230346-07/111).</p>
<b>Avdrag i tjänst och kapital</b>	<p>I inkomstslaget tjänst medges avdrag för betald utländsk skatt enligt vad som gäller för övriga utgifter, dvs. med belopp som sammanlagt överstiger 5 000 kr. Pensionsgrundande inkomst påverkas inte. I inkomstslaget kapital medges avdrag för utländsk skatt med fullt belopp som en utgift för att förvärva och bibehålla inkomster. Utländsk skatt som avser en avyttrad tillgång ska därför inte dras av i kapitalvinstberäkningen (Skatteverket 2006-05-24, dnr 130 387191-05/111).</p>
<b>För vilka utländska skatter medges avdrag?</b>	<p>Vilka utländska skatter som får dras av framgår av 16 kap. 19 § IL. Avdrag medges inte för utländsk skatt som är hänförlig till inkomst som undantagits från beskattning här med tillämpning av exemptmetoden (såväl med eller utan progressionsuppräkningsalternativ). I fråga om dessa metoder, se avsnitt 5.3.1.</p> <p>Att den utländska skatten tagits ut i det andra landet i strid med gällande skatteavtal hindrar inte att avdrag kan medges om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda (jfr prop. 2007/08:24 s. 28).</p>
<b>Utländsk särskild skatt</b>	<p>Utländsk särskild skatt, som är hänförlig till inkomsten, anses alltid vara en avdragsgill kostnad.</p>
<b>Allmänna skatter till utländsk stat</b>	<p>Allmänna skatter till utländsk stat, utom sådana som belöper på lågbeskattade inkomster som beskattas enligt 39 a kap. IL (CFC-reglerna), får dras av om den skattskyldige begär det. Skatten ska vara hänförlig till sådan inkomst som är skattepliktig i den andra staten på grund av att den har sitt ursprung där. Inkomsten anses ha sitt ursprung i den utländska staten om en begränsad skattskyldig person hade beskattats där för inkomsten (Skatteverket 2007-10-09, dnr 131 230346-07/111). I det fall den skattskyldige är medborgare i den stat från vilken inkomsten 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 inkomsten har källa i den staten avdragsgill.</p>
<b>Ha sitt ursprung i utlandet</b>	<p>Högsta förvaltningsdomstolen har vägrat en i Sverige bosatt tjeckoslovakisk musiker, som haft inkomst av tjänst i Sverige, avdrag för avgift till den statliga artistförmedlingsorganisationen Pragokonsert i Tjeckoslovakien. Avgiften bedömdes vara en inkomstskatt men eftersom inkomsten härrörde från Sverige var den inte avdragsgill (RÅ 1976 ref. 147).</p>

**Skatter till utländsk delstat, provins eller kommun och förmögenhetsskatt**

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 om skatten hänför sig till sådan inkomst som är skattepliktig i den andra staten därför att den har sitt ursprung därifrån. Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked ansett att ett svenskt aktiebolag som bedrev verksamhet från fast driftställe i Tyskland fick dra av tysk förmögenhetsskatt (Vermögensteuer och Gewerbesteuer) eftersom skattskyldighet förelåg i Tyskland för inkomst från förmögenheten. Den omständigheten att bolaget genom särskilt beslut kunde komma att undantas från skyldighet att betala tysk inkomstskatt föranledde ingen annan bedömning (SRN 1994-12-19).

**Återbetald utländsk skatt**

Har avdrag gjorts för utländsk skatt och den senare återbetalas helt eller delvis ska motsvarande del av avdraget tas upp till beskattning (16 kap. 18 § andra stycket IL). Återföringen ska göras det inkomstår då återbetalningen sker oavsett i vilket inkomstslag den ska göras.

Om avdrag har gjorts för del av den utländska skatten och sedan bara viss del av den utländska skatten återbetalas framgår det varken av lagtext eller av förarbeten hur återbetalningen ska hanteras. Skatteverket anser att i sådana fall får den skattskyldige välja om det är avdragen eller ej avdragen skatt som återbetalas. Om ytterligare skatt återbetalas får ett senare val inte vara oförenligt med det första. Om den skattskyldige inte anger något kommer Skatteverket att anse att det är ej avdragen skatt som i första hand återbetalas (Skatteverket 2011-04-13, dnr 131 258921-11/111).

**Avdrag påverkar avräkning**

Den lättnad i beskattningen som erhållits genom avdrag för utländsk skatt vid det aktuella årets taxering eller annat års taxering ska beaktas vid avräkningen och minska avräkningsbeloppet (2 kap. 15 § första stycket AvrL), se vidare avsnitt 5.6.3.7.

Om avräkning görs för skatt som dragits av ska avräkningen justeras för den skatteeffekt som erhållits genom avdraget. Eftersom avräkning görs det är den utländska inkomsten tas upp till beskattning och avdrag medges det år den utländska skatten är betald kan det inträffa att avdraget görs ett senare år än avräkningen och att avräkning redan har gjorts för hela eller del av den avdragna skatten. I en sådan situation anser Skatteverket att den skattskyldige får välja om avräkningen det tidigare året ska justeras genom omprövning eller om avdrag

inte ska göras. Om den skattskyldige inte anger vilket alternativ denne väljer kommer Skatteverket att vägra avdrag (Skatteverket 2011-05-19, dnr 131 258916-11/111).

#### **Fiktivt avdrag**

En avdragsbestämmelse finns också i 37 kap. 30 § IL. I denna bestämmelse behandlas vissa frågor beträffande tillgångar och förpliktelser knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land som genom fusion eller fission överförs från ett företag i Sverige till ett företag i annan EU-stat. Om de genom fusionen eller fissionen överförda tillgångarna och förpliktelserna blir knutna till en sådan plats i en medlemsstat som enligt skatteavtal är ett fast driftställe eller – om något skatteavtal inte finns – skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade varit tillämplig i den staten ska avdrag för utländsk skatt ske på basis av en fiktiv skatt i den stat där det fasta driftstället finns. Fiktivt avdrag kan även ges om överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person (37 kap. 30 a § IL). Se avsnitt 80.2.10.

Även vid verksamhetsavyttringar finns bestämmelser som innebär att fiktivt avdrag kan medges, t.ex. kan det bli aktuellt att tillämpa bestämmelserna i 37 kap. 30 § IL (38 kap. 19–20 §§ IL). Se avsnitt 81.2.5.

### **5.5 Befrielse från statlig inkomstskatt**

Om en skattskyldig beskattats för samma inkomst både i Sverige och utomlands och den internationella dubbelbeskattningen inte kan undanröjas eller lindras genom andra medel (som t.ex. skatteavtal eller AvrL) kan regeringen helt eller delvis medge befrielse från statlig inkomstskatt. Förutsättningen är att det finns ömmande omständigheter eller annars synnerliga skäl. Denna möjlighet, som använts endast i ett fåtal fall, finns i 65 kap. 11 § IL.

### **5.6 Avräkningslagen**

#### **5.6.1 Inledning**

Bestämmelser om undanröjande av dubbelbeskattning genom avräkning av utländsk skatt finns i AvrL. AvrL är kapitelindelad enligt följande:

Kapitel 1 – Gemensamma bestämmelser.

Kapitel 2 – Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt.



Kapitel 3 – Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel.

Kapitel 4 – Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster.

**Nyhet till 2012 års taxering**

Ändringar i AvrL har gjorts till följd av införandet av SFL. Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2012 men den äldre lydelsen gäller för 2013 och tidigare års taxeringar med undantag för ändringarna i 2 kap. 7 och 17 §§ och 4 kap. 3 och 4 §§ AvrL (SFS 2011:1275). I detta avsnitt tas lydelsen i AvrL som gäller vid 2012 års taxering upp.

**Nyhet till 2013 års taxering – investerings-sparkonto**

Den 1 januari 2012 infördes en ny sparform, investerings-sparkonto. Utdelning, kapitalvinst och annan avkastning på tillgångar på kontot kommer inte att beskattas. Den som innehar ett investerings-sparkonto ska i stället ta upp en beräknad avkastning som en schablonintäkt. Nya bestämmelser har införts i AvrL för att göra det möjligt att avräkna utländsk skatt som betalats på intäkt av utländska tillgångar som finns på kontot.

**5.6.2 Gemensamma bestämmelser**

**5.6.2.1 Avräkningslagens första kapitel**

I AvrL:s inledande kapitel tas de bestämmelser upp som är gemensamma för hela AvrL. Bestämmelserna gäller såväl vid nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt som vid nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel och inkomstskatt på lågbeskattad inkomst, s.k. CFC-beskattning.

De termer och uttryck som används i AvrL har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL om det inte anges något annat (1 kap. 2 § AvrL). Detta innebär t.ex. att expansionsfondsskatten är en statlig inkomstskatt även i avräknings-sammanhang eftersom det framgår av 1 kap. 3 § första stycket 3 IL att det är en statlig inkomstskatt.

**5.6.2.2 Vilken utländsk skatt får avräknas?**

I 1 kap. 3 § AvrL definieras vad som avses med utländsk skatt. Definitionen får betydelse när det gäller att avgöra vilka skatter som får avräknas. Definitionen gäller för hela AvrL. 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 för att en utländsk skatt ska vara avräkningsbar är att den är betald. Detta krav uppställs inte för annat belopp som inte utgör skatt i egentlig mening.

<b>Delstatsskatter m.m.</b>	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” (1 kap. 3 § AvrL). Kommentaren till OECD:s modellavtal kan tjäna till ledning vid tolkning av uttrycket lokal myndighet (prop. 1982/83:14 s. 10). I punkt 2 i kommentaren till artikel 2 anges delstat, region, provins, ”departement”, kanton, distrikt, ”arrondissement”, ”Kreis”, kommun och sammanslutning av kommuner som exempel på lokal myndighet.
<b>Skatt till EU</b>	Med utländsk skatt avses även skatt som betalats till EU.
<b>Begränsningar i skatteavtal ska beaktas</b>	Avräkning av utländsk skatt kan inte ske med högre belopp än det andra landet har rätt att ta ut enligt skatteavtal. Har den andra avtalslutande staten tagit ut ett högre belopp i strid med avtalet kan avräkning inte medges med detta högre belopp även om utrymme finns (RÅ79 1:47). Om t.ex. skatteavtalet ger källstaten rätt att ta ut 15 % skatt på utdelning kan avräkning endast ske med skatt motsvarande 15 % även om källskatt betalats med 25 %.
<b>Återbetalning av utländsk källskatt</b>	<p>Den källskatt som tagits ut i det andra landet utöver vad som får tas ut enligt skatteavtalet får begäras tillbaka från denna stat, se avsnitt 5.9.4.</p> <p>Skatteverket anser att hela den utländska skatt som, i enlighet med skatteavtal, tagits ut på utdelning i annat land är avräkningsbar även om utdelningen bara tas upp till två tredjedelar eller fem sjättedelar i inkomstslaget kapital. Avräkning medges dock inte med mer än den svenska skatt som belöper på intäkten (Skatteverket 2008-05-09, dnr 131 260861-08/111).</p>
<b>Allmän slutlig skatt</b>	När det gäller allmän skatt på inkomst krävs, förutom att den är betald, att den är slutlig. Avräkning kan således inte medges för preliminär skatt på inkomst.
<b>Skatt eller avgift?</b>	<p>Frågan om vad som är en skatt eller avgift togs upp i förarbetena till regeringsformen, prop. 1973:90. På s. 213 uttalas att en ”skatt kan karaktäriseras som ett tvångsbidrag till det allmänna utan direkt motprestation. Med avgift förstås vanligen en penningprestation som betalas för en specificerad motprestation från det allmänna. Gränsen mellan skatter och avgifter är emellertid flytande.”</p> <p>Skatteverket har tagit ställning till om avräkning kan medges för utländska socialavgifter enligt skatteavtal eller AvrL.</p>

Nedan följer en redogörelse av detta (Skatteverket 2009-03-12, dnr 131 286969-09-111).

I allmänhet innehåller de skatteavtal som Sverige ingått med andra länder inte den definition av skatt som finns i artikel 2 punkt 2 i OECD:s modellavtal utan endast uppräknigen enligt punkt 3. I uppräknigen brukar inga socialförsäkringsavgifter eller löneskatter finnas med, jfr skatteavtalet med USA (SFS 1994:1617). Av punkt 3 i kommentaren till modellavtalets artikel 2 framgår att socialförsäkringsavgifter och andra avgifter där det finns ett direkt samband mellan avgiften och den förmån som utgår i det enskilda fallet, inte anses som ”skatter på det sammanlagda lönebeloppet”.

Skatteverket anser därför att om det inte uttryckligen anges i skatteavtalet att socialförsäkringsavgifter, löneskatter och liknande omfattas av avtalets tillämpning medges inte avräkning för den typen av utländska skatter och avgifter med stöd av avtalet. Det gäller oavsett om de betecknas skatt eller avgift i det andra landet och oavsett om det finns ett samband mellan skatten/avgiften och en eventuell förmån.

Frågan är då om det går att få avräkning för utländska motsvarigheter till de svenska socialavgifterna enligt AvrL.

Med utländsk skatt enligt AvrL avses allmän slutlig skatt på inkomst. Av förarbetena (prop. 1966 nr 127) framgår att den utländska skatten ska vara jämförbar med den statliga inkomstskatten (avräkning mot kommunal inkomstskatt infördes först 1982). Skatteverket anser att detta inte bara innebär att det ska vara fråga om en skatt på nettoinkomst. Det ska även vara fråga om en skatt som till sin karaktär liknar inkomstskatten och inte tas ut för att finansiera en förmån. Även om de svenska socialavgifterna i statsrättslig mening är skatter och därför enligt regeringsformen ska beslutas av riksdagen, anser Skatteverket inte att de kan betecknas som inkomstskatter. Eftersom avräkning inte medges för utländska socialavgifter enligt skatteavtal anser Skatteverket inte att det finns stöd för att de omfattas av begreppet ”allmän slutlig skatt på inkomst” i AvrL. Skatteverket anser därför inte att utländska motsvarigheter till de svenska socialavgifterna är avräkningsbara enligt AvrL. Det saknar betydelse om de betecknas skatter eller avgifter i det andra landet.

<b>Amerikansk Social Security Tax/ Medicare Tax</b>	Social Security Taxes och Medicare Taxes i USA betalas på inkomsten och ger rätt till förmåner på samma sätt som de svenska socialavgifterna. Skatteverket anser därför inte att de är en allmän slutlig skatt på inkomsten varför avräkning inte kan medges (Skatteverket 2009-03-12, dnr 131 286969-09/111).
<b>Danskt AM-bidrag</b>	Det danska AM-bidraget (arbejdsmarkedsbidrag) är en inkomstskatt som omfattas av det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512). Detta innebär att avräkning för AM-bidrag medges i de fall Danmark har rätt att beskatta en inkomst enligt skatteavtalet och Sverige ska undanröja dubbelbeskattningen genom avräkning (Skatteverket 2009-02-12, dnr 131 194151-09/111).
<b>Schweizisk skatt uttagen enligt reglerna för Besteuerung nach dem Aufwand</b>	Avräkning kan medges även om det andra landet beräknat inkomsten på annat sätt än vad Sverige gör. Skatteverket har gjort bedömningen att schweizisk inkomstskatt som beräknats enligt reglerna för Besteuerung nach dem Aufwand omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz (SFS 1987:1182) och därmed är avräkningsbar mot svensk skatt vid tillämpning av den s.k. treårsregeln i skatteavtalet. Samma inkomst får anses ha beskattats i båda länderna även om Schweiz schablonmässigt fastställt den beskattningsbara inkomsten (Skatteverket 2008-10-29, dnr 131 561645-08/111).
<b>Utländsk skatt som liknar expansionsfondsskatten</b>	Skatteverket anser att utländsk skatt som tas ut enligt ett system som liknar expansionsfondsskatten är avräkningsbar vid avsättningen. När den utländska avsättningen återförs och den tidigare inbetalda skatten tillgodoförs i det andra landet ska det tillgodoförda beloppet minska den avräkningsbara utländska slutliga skatten det året. Den danska ”virksomheds-skat” som tas ut enligt ”reglerne om virksomhedsordningen” är ett exempel på en utländsk skatt som liknar vår expansionsfondsskatt (Skatteverket 2009-10-28, dnr 131 788779-09/111).
<b>Utländsk skatt jämförlig med statlig fastighets-skatt/kommunal fastighetsavgift</b>	Uttrycket utländsk skatt i AvrL inbegriper också <ul style="list-style-type: none"><li>– skatt jämförlig med statlig fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift, och</li><li>– skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på en fastighet eller privatbostad belägen i utlandet.</li></ul> Skatteverket anser att utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften under vissa förutsättningar är avräkningsbar mot svensk inkomstskatt. Det krävs att skatten har anknytning till

fastighet eller privatbostad i utlandet och att det finns en intäkt som hänför sig till fastigheten eller privatbostaden som beskattas vid den svenska inkomsttaxeringen enligt IL. Det kan vara fråga om såväl löpande intäkt (t.ex. hyresinkomst) som intäkt av engångskaraktär (t.ex. vinst vid försäljning av fastigheten/privatbostaden). Finns ingen intäkt av fastigheten eller privatbostaden men däremot andra utländska inkomster som beskattas i Sverige är detta inte tillräckligt för att få avräkning. För avräkning krävs emellertid inte att den aktuella intäkten beskattats i den utländska staten (Skatteverket 2009-06-01, dnr 131 451802-09/111).

**Fransk taxe foncière/taxe d'habitation**

I Frankrike förekommer två fastighetsskatter, taxe foncière och taxe d'habitation. Den förra skatten tas ut på grund av ägandet medan den andra är en skatt på själva boendet. Om ägaren bebod sin utländska privatbostad är han således skyldig att erlägga båda skatterna. I detta fall gör Skatteverket den bedömningen att båda skatterna får anses jämförliga med statlig fastighetsskatt/kommunal fastighetsavgift eftersom den svenska skatten kan sägas utgå från ett ägande som samtidigt innefattar en rätt för ägaren att bruka fastigheten eller bostadsrätten (Skatteverket 2003-02-26, dnr 4906-02/100).

**Luftfart/sjöfart i internationell trafik**

I fråga om den som bedriver luftfart eller sjöfart i internationell trafik får också annan skatt som betalats i en utländsk stat avräknas i den mån den beräknats med utgångspunkt i frakt- eller biljettintäkter som har uppburits i denna stat eller på annat jämförligt sätt.

**Matching credit**

Sådana belopp som omfattas av skatteavtalens bestämmelser om matching credit är också att anse som utländsk skatt. Genom hänvisningen i 1 kap. 3 § andra stycket AvrL till bestämmelserna i 2 kap. 8 § 2 AvrL klargörs att avräkning får ske dels för belopp som utgör utländsk skatt, dels för annat belopp som inte utgör "skatt" i egentlig mening.

Enligt 1 kap. 7 § AvrL ska de bestämmelser i skatteavtalen som ger den skattskyldige rätt till större nedsättning än vad som följer av AvrL beaktas. Även denna paragraf tar sikte på de matching credit-regler som finns i vissa avtal. Hänvisningen till "vad som följer av denna lag" innebär att paragrafen har gjorts tillämplig på hela AvrL.

**Carry forward**

I förtydligande syfte har även en hänvisning till 2 kap. 8 § 3 AvrL tagits in i 1 kap. 3 § andra stycket AvrL. Hänvisningen klargör att begreppet "utländsk skatt" även innefattar sådant överskjutande belopp, s.k. carry forward, som får avräknas

inom den i 2 kap. 17 § AvrL angivna femårsperioden, se avsnitt 5.6.3.9.

**Preliminär skatt**

Avräkning medges bara för utländsk slutlig skatt. I förtydligande syfte har tredje stycket i 1 kap. 3 § AvrL införts. Det innebär att med utländsk skatt avses i 2 kap. 3–6 §§, 9 § andra stycket samt 15 och 18–20 §§ AvrL även motsvarande preliminära utländska skatt. Eftersom avräkning av utländsk skatt sker först när skatten är slutlig berörs inte samtliga paragrafer i AvrL av detta tredje stycke.

**Vissa utländska företag**

Beskattas en delägare för inkomst hos ett sådant företag som anges i 24 kap. 16 § andra stycket IL kan avräkning medges även om företaget inte är en utländsk juridisk person (1 kap. 5 § AvrL). Bestämmelsen infördes ursprungligen i AvrL med anledning av ändringar i det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG. Den innebär bl.a. att avräkning ska medges för skatt som betalats av vissa i moder-dotterbolagsdirektivet angivna företag som inte alltid behandlas som skattesubjekt i den stat där delägaren har hemvist. Ett exempel på sådant företag är fonds voor gemene rekening i Nederländerna (prop. 2005/06:17 s. 18).

**5.6.2.3 Bevisbörderegeln**

Det är den skattskyldige som ska lämna de uppgifter som behövs för bedömningen av om avräkning kan medges (1 kap. 6 § AvrL). Det gäller t.ex. kvitto på betald utländsk skatt, men också redogörelse för de kostnader som är hänförliga till den utländska intäkten eftersom det är intäktsposter efter avdrag för kostnadsposter som utgör den utländska inkomsten (täljaren) vid spärrbeloppsberäkningen.

När det gäller individuellt pensionssparande är det pensions-sparinstitutet som ska lämna den utredning som är nödvändig.

**Avräkning med skäligt belopp**

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.

När carry forward-bestämmelserna tillämpas får dock avräkning bara medges för sådant avräkningsbart överskjutande belopp vars storlek den skattskyldige kan visa.

### **5.6.3 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt**

#### **5.6.3.1 Avräkningslagens andra kapitel**

AvrL:s andra kapitel innehåller bestämmelser om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt.

Detta avsnitt har utformats så att det i möjligaste mån följer andra kapitlets uppbyggnad. Först behandlas de inledande bestämmelserna i kapitlet, bl.a. förutsättningar för avräkning och när avräkning ska ske. Därefter behandlas beräkning av spärrbelopp och de olika komponenterna svensk skatt, utländsk inkomst och sammanlagd inkomst som ingår i spärrbeloppsberäkningen. Sist behandlas bestämmelserna om avräkning när avdrag har gjorts, avräkningsordningen och överskjutande belopp (carry forward).

#### **Avräkning med stöd av skatteavtal**

Enligt svensk intern rätt medges nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt enligt bestämmelserna i AvrL. Omfattas den statliga och kommunala inkomstskatten, den utländska skatten samt den utländska inkomsten av skatteavtal, och dubbelbeskattning ska undanröjas genom avräkning, medges avräkning med stöd av skatteavtalet och inte med stöd av AvrL (2 kap. 2 § AvrL). Vid avräkning med stöd av skatteavtal tillämpas dock bestämmelserna i 2 kap. 3–20 §§ AvrL.

#### **5.6.3.2 Förutsättningar för avräkning**

#### **Vem har rätt till avräkning?**

En i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person eller en begränsat skattskyldig person som har haft intäkter hänförliga till ett fast driftställe i Sverige, har enligt 2 kap. 1 § första stycket AvrL rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt på intäkt som tagits upp vid taxeringen här.

Svenska investeringsfonder som vid tillämpningen av IL ska anses som juridiska personer omfattas 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.

#### **Tagits upp enligt IL**

En förutsättning för att utländsk skatt ska kunna avräknas är att den utländska inkomsten som skatten hänför sig till har tagits upp här enligt IL. Uttrycket ”tagits upp” har använts för att markera att en utländsk skatt i princip får avräknas även om

det uppkommer underskott vid den svenska beräkningen av inkomsten. Inkomsten kan ha föranlett skatt i den andra staten på grund av sättet att beräkna skatten där.

Utländsk skatt på inkomst som undantagits från beskattning här enligt t.ex. sexmånadersregeln (3 kap. 9 § IL) eller reglerna om skattebefrielse för utdelning (24 kap. 17–17 a §§ IL) får inte avräknas, se RÅ85 1:49.

Skatteverket anser att avräkning kan medges för hela den utländska skatt som tagits ut på utdelning i annat land även om utdelningen bara tas upp till två tredjedelar eller fem sjättedelar i inkomstslaget kapital. Avräkning medges dock inte med mer än den svenska skatt som belöper på den utländska inkomsten (Skatteverket 2008-05-09, dnr 131 260861-08/111).

**Beskattning i utlandet pga. att inkomsten härrör därifrån**

Det krävs vidare att inkomsten ska ha beskattats i den utländska staten på grund av att inkomsten enligt lagstiftningen i det landet härrör därifrån. Inkomsten anses härröra från det andra landet om en begränsat skattskyldig person hade beskattats där för inkomsten (Skatteverket 2007-10-09, dnr 131 230346-07/111). 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 inkomsten 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.

Högsta förvaltningsdomstolen har inte medgett en i Sverige bosatt tjeckoslovakisk musiker, som haft inkomst av tjänst i Sverige, avräkning för avgift till den statliga artistförmedlingsorganisationen Pragokonsert i Tjeckoslovakien. Avgiften bedömdes vara en inkomstskatt men eftersom inkomsten härrörde från Sverige var den inte avräkningsbar (RÅ 1976 ref. 147).

Skatteverket anser att det inte är möjligt att medge avräkning för belopp som betalats enligt den europeiska kärnforskningsorganisationen CERN:s interna beskattningssystem. Det är inte fråga om en sådan skatt för vilken personen beskattats i en utländsk stat och som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten ska anses härröra därifrån. Villkoren i 2 kap. 1 § första stycket AvrL är därför inte uppfyllda (Skatteverket 2007-02-08, dnr 131 13277-07/111).



- Beskattad av EU** Om en inkomst beskattats av EU ska den skattskyldige anses ha beskattats för intäkten i en utländsk stat och inkomsten ska också anses härröra från en utländsk stat (2 kap. 1 § andra stycket AvrL).
- Estnisk skatt på utdelning** Den skatt som tas ut i Estland av estniska bolag i samband med utdelning är enligt Skatteverkets uppfattning en bolagsskatt. En svensk mottagare som är skattskyldig för utdelningen i Sverige beskattas inte i Estland och någon dubbelbeskattning uppkommer inte. Avräkning kan därför inte medges för den estniska skatten (Skatteverket 2009-11-13, dnr 131 818415-09/111).
- Samma skattesubjekt** Huvudprincipen är att en i Sverige bosatt eller hemmahörande person bara kan erhålla avräkning för sådan skatt som denne betalat i utlandet på av honom uppburna inkomster. Det måste således vara fråga om samma skattesubjekt. Fråga har uppkommit om avräkning kan medges för dansk skatt när de danska reglerna om nationell sambeskattning innebär att skatten betalas av ett danskt administrationsbolag och inte av det svenska bolaget. Skatteverket anser att även om det sker en sambeskattning i Danmark är det svenska bolaget fortfarande skattesubjekt där och att avräkning ska medges (Skatteverket 2006-05-31, dnr 131 342711-06/111).
- RÅ 2001 ref. 46** I det av Högsta förvaltningsdomstolen fastställda förhandsbeskedet medgavs ett svenskt AB, som ägde fastigheter i USA genom bolag som inte var skattesubjekt, inte avräkning för amerikansk inkomstskatt. För att avräkning, enligt AvrL och skatteavtalet med USA skulle kunna ske, krävdes enligt Högsta förvaltningsdomstolen att det var samma person som haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. Här var det fråga om den utländska juridiska personens inkomst och inte AB:s. Avräkning kunde alltså inte ske för utländsk skatt som betalats på inkomst från andel i delägarbeskattad utländsk juridisk person, varken med stöd av skatteavtal eller med stöd av AvrL. Efter avgörandet har AvrL ändrats och avräkning kan numera medges med stöd av AvrL i en situation som den som prövades i målet (2 kap. 3 § och 3 kap. 2 § AvrL), se nedan vid kantribriken Svenska handelsbolag m.fl.
- Idrottslig verksamhet** Skatteverket anser att det inte är möjligt att medge avräkning, varken för aktiebolaget eller för idrottsmannen, när idrottslig verksamhet redovisas i aktiebolag men den utländska skatten innehålls i idrottsmannens namn. Idrottsmannen får inte avräkning för den utländska skatten på tävlingsvinsten även om han

tar ut motsvarande lön från sitt aktiebolag och beskattas i Sverige för lönen. Idrottsmannen får inte heller avräkning om tävlingsvinsten ingår i resultatet hos ett handelsbolag där idrottsmannen är delägare. Kravet på att vara skattskyldig för såväl svensk som utländsk skatt på samma inkomst är inte uppfyllt i något av fallen (Skatteverket 2007-10-23, dnr 131 615358-07/111).

Kammarrätterna har medgett aktiebolag avräkning för utländsk skatt hänförlig till utländsk inkomst som idrottsman redovisat i aktiebolaget, se t.ex. KRNJ 2011-10-05, mål nr 2291-11. Skatteverket har överklagat nämnda dom till Högsta förvaltningsdomstolen.

**RÅ 2007 not. 172**

I RÅ 2007 not. 172 gällde frågan om ett moderbolag med stöd av EUF-fördraget kan få avräkning av utländsk skatt som ett dotterbolag i Luxemburg betalat. Avräkning medgavs inte. Det ansågs inte strida mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget att vägra avräkning för utländsk skatt som betalats av det utländska dotterbolaget trots att avräkning hade medgetts om etableringen i utlandet i stället skett genom filial. Artiklarna om fri etableringsrätt i EUF-fördraget (numera artikel 49 och 54 i FEUF) ansågs inte kräva att olika etableringsformer i annat medlemsland behandlas lika i det land varifrån etableringen sker.

Från regeln att det måste vara fråga om samma skattesubjekt finns några undantag.

**CFC-bolag**

Överskott i utländska juridiska personer med lågbeskattad inkomst kan komma att beskattas hos svenska delägare enligt de s.k. CFC-reglerna i 39 a kap. IL. Delägaren medges då avräkning för den inkomstskatt som har betalats av den utländska juridiska personen enligt ett separat förfarande i 4 kap. 1–4 §§ AvrL, se avsnitt 5.6.5. I 2 kap. 1 § tredje stycket AvrL har därför angivits att vid tillämpning av detta kapitel ska det bortses från sådana inkomster.

**Svenska handelsbolag m.fl.**

2 kap. 3 § AvrL ger möjlighet till avräkning även när verksamheten bedrivs genom en delägarbeskattad juridisk person. Genom bestämmelsen anses inkomst hos ett svenskt handelsbolag, en europeisk ekonomisk intressegruppering eller en i utlandet delägarbeskattad utländsk juridisk person som delägarens inkomst. Därigenom kan avräkning medges för utländsk skatt som delägaren betalar på sin andel av inkomsten i en delägarbeskattad juridisk person. Det är också möjligt för delägaren att få avräkning för utländsk skatt som den

delägarbeskattade juridiska personen själv har betalat. Sådan skatt anses ha betalats av delägaren. Den juridiska personens skatt fördelas på delägarna i förhållande till varje delägars andel av den juridiska personens inkomst.

**Kommissionärsförhållanden**

Om ett kommittentföretag enligt 36 kap. IL redovisar inkomst av kommissionärsverksamhet, får inkomsten och den utländska skatten på inkomsten, anses som kommittentföretagets om kommissionärsföretaget medger det. Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt, ska det anses ha gjorts av kommittentföretaget (2 kap. 4 § AvrL).

**Kvalificerad fusion**

Vid en kvalificerad fusion enligt 37 kap. IL ska det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår och den utländska skatten på inkomsten, anses som det övertagande företags. Om avdrag gjorts för sådan utländsk skatt, ska det anses ha gjorts av det övertagande företaget (2 kap. 5 § AvrL).

**Kvalificerad fission**

Vid en kvalificerad fission enligt 37 kap. IL ska det överlåtande företags inkomst under detta företags sista beskattningsår och den utländska skatten på inkomsten, anses som de övertagande företagens. Inkomsten och den utländska skatten ska fördelas mellan de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag eller på något annat sätt som samtliga övertagande företag har angett. Om avdrag har gjorts för sådan utländsk skatt, ska det anses ha gjorts av de övertagande företagen (2 kap. 6 § AvrL).

**5.6.3.3 När ska avräkning ske?**

I fråga om tidpunkten för avräkning gäller att avräkning ska ske från den svenska skatt som beslutas det år då den utländska inkomsten, som beskattats i utländsk stat, har ingått i underlaget för beslutet (2 kap. 7 § andra stycket AvrL). Av detta framgår klart att avräkning aldrig får ske för utländsk skatt som utgår på inkomst som inte ingått i underlaget för beslutet.

**Olika beskattningsår i Sverige och utlandet**

Normalt sett föranleder det inga större problem att avgöra vilket år en utländsk inkomst ingått i underlaget för beslutet. Om emellertid ett svenskt skattesubjekt med filial i utlandet har olika beskattningsår i Sverige och utlandet kan problem uppstå. Med ordet ”beskattningsår” i skatteavtalet avses från svensk sida det svenska företags beskattningsår. Eftersom en utländsk filial endast är en gren av det svenska företaget ska samtliga intäkter och kostnader från filialen redovisas i samma

näringsverksamhet som övriga intäkter och kostnader för det svenska företaget.

Vilka effekterna blir kan belysas på följande sätt:

*Exempel*

Ett svenskt aktiebolag (AB S) har ett räkenskapsår som omfattar perioden 1 juli–30 juni. AB S har en norsk filial vars räkenskapsår i Norge sammanfaller med kalenderåret. För taxeringsåret 2012 redovisar således AB S de intäkter som är hänförliga till perioden 1 juli 2010–30 juni 2011.

Vid taxeringen år 2012 kommer således intäkter som i Norge är hänförliga till två olika inkomstår (andra halvan av år 2010 och första halvan av år 2011) att tas upp till beskattning i Sverige. Problemet här blir alltså att fastställa hur stor del av den norska filialens intäkter/kostnader samt den därpå belöpande norska inkomstskatten som hänför sig till respektive halvår. Om man för verksamheten i filialen upprättar ett delårsbokslut den 30 juni varje år kommer det att vara möjligt att klart urskilja de norska intäkter/kostnader som ska tas med vid den svenska taxeringen aktuellt beskattningsår samt de norska inkomstskatter som berättigar till avräkning detta beskattningsår. Upprättas inte något delårsbokslut måste en skälighetsbedömning ske (jfr 1 kap. 6 § andra stycket AvrL). Vid en sådan skälighetsbedömning får man i många fall utgå från att intäkter och kostnader är jämnt fördelade över åren, varför man vid den svenska taxeringen kan utgå från att såväl 50 % av den norska filialens intäkter/kostnader som dess norska inkomstskatt belöper på första halvåret och 50 % på andra halvåret. Extraordinära intäkter eller kostnader som den utländska filialen har haft under de aktuella perioderna kan medföra 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 på följande sätt:

Den norska taxeringen: AB S norska filial redovisade för inkomståret 2010 en beskattningsbar inkomst om 6 000 000 kr och inkomstskatten uppgick till 1 680 000 kr. För inkomståret 2011 var den beskattningsbara inkomsten 5 000 000 kr och inkomstskatten 1 400 000 kr. I den beskattningsbara inkomsten för inkomståret 2011 ingår

bl.a. en kapitalvinst om 4 000 000 kr som hänför sig till avyttringen av den fabriksbyggnad där filialen bedriver sin tillverkning. Byggnaden avyttrades den 8 augusti 2011. Något delårsbokslut har inte upprättats.

Den svenska taxeringen (taxeringsåret 2012): För taxeringsåret 2012 ska AB S redovisa de inkomster som hänför sig till perioden 1 juli 2010–30 juni 2011. För kalenderåret 2010 härrör filialens inkomster från tillverkningen. Man kan härvid utgå från att inkomsten ska fördelas på så sätt att hälften hänför sig till första halvåret och hälften till andra. Detta innebär att 3 000 000 kr av inkomsten och 840 000 kr av skatten ska hänföras till respektive halvår. När det gäller kalenderåret 2011 måste en justering göras med beaktande av kapitalvinsten. Bortsett från kapitalvinsten uppgår filialens inkomster till 1 000 000 kr. Denna inkomst får då fördelas med 50/50 på taxeringsåren 2012 och 2013. Vid taxeringen år 2012 ska alltså 500 000 kr tas upp samt 140 000 kr (1/10) av den norska inkomstskatten för kalenderåret 2011 hänföras till taxeringsåret 2012.

För taxeringsåret 2012 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 980 000 kr (840 000 + 140 000).

Det måste i detta sammanhang framhållas att det givetvis inte ska ske två separata prövningar av vilka utländska inkomster som ska tas upp vid respektive års inkomsttaxering och vilka inkomster som ska beaktas vid respektive års avräkning, utan avräkning ska medges det år då den utländska inkomsten tagits med vid taxeringen i Sverige. Det är dock av största vikt att denna fördelning så nära som möjligt återspeglar det faktiska skeendet, allra helst i samband med att ett nytt skatteavtal blivit tillämpligt om detta medför ett metodbyte från exempt till credit (eller omvänt).

**Utländsk skatt jämförlig med statlig fastighets-skatt/kommunal fastighetsavgift**

När fråga är om avräkning av en utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten och kommunala fastighetsavgiften, eller när utländsk skatt som beräknas på schablonintäkt eller liknande, tas ut på fastighet i utlandet ska avräkning av sådan skatt ske från svensk skatt som beslutas samma år som den utländska skatten fastställts. Se även vid

kantribrik ”Utländsk skatt jämförlig med statlig fastighets-skatt/kommunal fastighetsavgift” under avsnitt 5.6.2.2.

#### **5.6.3.4 Beräkning av spärrbelopp**

För att få fram det högsta belopp varmed avräkning får ske ska summan av de avräkningsbara utländska skatterna jämföras med det s.k. spärrbeloppet, dvs. den svenska inkomstskatt som belöper på de utländska inkomsterna. Avräkning får sedan ske med det lägsta av dessa båda belopp.

<b>Overall-principen</b>	Sverige tillämpar overall-principen som innebär att alla utländska skatter och alla utländska inkomster beaktas samtidigt. Detta kommer till uttryck i 2 kap. 8–9 §§ AvrL.
<b>Avräkningsbar utländsk skatt</b>	Avräkningsbar utländsk skatt är, enligt 2 kap. 8 § AvrL, summan av: <ul style="list-style-type: none"><li>– skatt som får avräknas enligt 2 kap. 1 § AvrL,</li><li>– utländsk skatt och annat belopp som får avräknas enligt skatteavtal, och</li><li>– carry forward-belopp (se avsnitt 5.6.3.9).</li></ul>
<b>”Turordning” exempt- /creditmetod</b>	När alternativ exempt och avräkning ska tillämpas vid samma taxering tillämpas alternativ exempt först. Alternativ exempt innebär att viss inkomst enligt bestämmelse i skatteavtal ska undantas från beskattning men tas med vid taxeringen, se avsnitt 5.3.1. Vid spärrbeloppsberäkningen enligt 2 kap. 9 § AvrL ska varken den svenska skatten på den undantagna utländska inkomsten eller den utländska inkomsten tas med (2 kap. 14 § AvrL). Det betyder att nedsättning av svensk inkomstskatt med alternativ exempt sker före avräkning. Skulle dessutom exempt med progressionsuppräkning tillämpas ska sådan beräkning göras allra först.
<b>Spärrbelopp</b>	Spärrbeloppet uttrycks ofta som ett bråktal, där täljaren utgörs av den utländska nettoinkomsten och nämnaren av den sammanlagda inkomsten, som multipliceras med den svenska skatten på den sammanlagda inkomsten: $\frac{\text{utländsk inkomst (täljaren)}}{\text{sammanlagd inkomst (nämnaren)}} \times \text{svensk skatt}$ <p>Den sammanlagda inkomsten som ska ingå i beräkningen utgörs i fråga om förvärvsinkomst av inkomst före allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag (2 kap. 10 § första stycket</p>

AvrL). Den svenska skatt som ska ingå är skatten på den totala inkomsten beräknad före avräkning av utländsk skatt.

Skattereduktioner enligt bestämmelserna i 67 kap. IL fördelas ut på de olika svenska skatterna som ett första steg när spärrbeloppsberäkningen görs. Hur fördelningen görs framgår av avsnitt 5.6.3.5.

Spärrbeloppsberäkningen ska göras som om avsättning till och återföring av expansionsfond eller periodiseringsfond inte gjorts, se avsnitt 5.6.3.6.

Den utländska inkomsten som ska ingå i spärrbeloppsberäkningen ska vara intäktsposter efter avdrag för kostnadsposter. Vilka intäkts- och kostnadsposter som ska beaktas vid beräkningen av den utländska nettoinkomsten framgår av avsnitt 5.6.3.6.

Har avdrag för utländsk skatt gjorts ska spärrbeloppsberäkningen göras som om sådant avdrag inte gjorts (2 kap. 9 § andra stycket AvrL). Den skatteeffekt som avdraget medfört påverkar dock det belopp som ska avräknas, se avsnitt 5.6.3.7.

När en spärrbeloppsberäkning görs för en fysisk person beräknas spärrbelopp för kapitalinkomster och förvärvsinkomster var för sig (2 kap. 10 § AvrL). Uppdelningen görs eftersom inkomster i inkomstslaget kapital beskattas med en proportionell skatt medan förvärvsinkomster beskattas med en progressiv skatt. Spärrbeloppen läggs därefter ihop och summan av beloppen utgör därmed det totala spärrbelopp som ska jämföras med den utländska skatten. Denna metod att beräkna spärrbeloppet innebär att utländska skatteuttag som överstiger respektive understiger det svenska skatteuttaget kan utjämnas oavsett inkomstslag (jfr exempel i avsnitt 5.3.2). I det fall en skattskyldig bara har utländska inkomster i inkomstslaget kapital och inkomstslaget kapital utvisar underskott kan någon avräkning inte ske. För att avräkning ska kunna ske för utländsk skatt på kapitalinkomster när inkomstslaget kapital utvisar ett underskott krävs att det finns ett överutrymme vid spärrbeloppsberäkningen för förvärvsinkomster (se dock nedan vid kantrubriken ”Minsta spärrbelopp”).

### **Spärrbeloppets delbelopp**

Det totala spärrbeloppet för fysiska personer består således av summan av olika spärrbelopp som utgörs av:

- statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt som hänförs till utländska förvärvsinkomster, och

- statlig inkomstskatt som hänför sig till utländska kapitalinkomster.

**Exempel – spärrbeloppsberäkning**

Spärrbeloppsberäkningen kan belysas med följande exempel:

*Förutsättningar*

I beräkningen bortses från grundavdrag och skattereduktioner (exempel med skattereduktioner finns i avsnitt 5.6.3.5). Kommunal inkomstskatt antas uppgå till 30 % och statlig inkomstskatt på förvärsinkomst antas uppgå till 20 % på den inkomst som överstiger 400 000 kr.

*Exempel*

En person bosatt i Sverige har uppburit följande inkomster efter avdrag för utgifter.

	Svensk inkomst	Utländsk inkomst	Utländsk skatt
Tjänst	400 000	100 000	30 000
Kapital	50 000	50 000	7 500

Förvärsinkomst:

$$400\ 000 + 100\ 000 = 500\ 000$$

Kapitalinkomst:

$$50\ 000 + 50\ 000 = 100\ 000$$

Svensk skatt:

Kommunal inkomstskatt	150 000
Statlig inkomstskatt på förvärsinkomst	20 000
Statlig inkomstskatt på kapital	30 000

Spärrbeloppet beräknas enligt följande:

1. Spärrbelopp på förvärsinkomst:

$$\text{Utländsk inkomst } 100\ 000 / \text{sammanlagd förvärsinkomst } 500\ 000 \times (\text{kommunal skatt } 150\ 000 + \text{statlig skatt } 20\ 000) = 34\ 000$$

2. Spärrbelopp på kapitalinkomst:

$$\text{Utländsk inkomst } 50\ 000 / \text{kapitalinkomst } 100\ 000 \times \text{statlig skatt } 30\ 000 = 15\ 000$$

3. Totalt spärrbelopp:

$$34\ 000 + 15\ 000 = 49\ 000$$



Det totala spärrbeloppet jämförs sedan med den totala utländska skatten, 37 500 kr, och avräkning medges med det lägsta av beloppen. Eftersom den utländska skatten är lägre än spärrbeloppet medges avräkning med 37 500 kr.

**Minsta spärrbelopp**

Spärrbeloppet anses alltid uppgå till minst 500 kr. Det kan dock inte vara större än summan av statlig och kommunal inkomstskatt och avkastningsskatt som tas ut på avsättning i balansräkningen under rubriken ”Avsatt till pensioner” (2 kap. 9 § tredje stycket AvrL).

Skatteverket anser att begränsningen av spärrbeloppet till summan av statlig och kommunal inkomstskatt (utan beaktande av eventuella skattereduktioner) och avkastningsskatt på konto ”Avsatt till pensioner” inte bara ska göras i de fall spärrbeloppet anses uppgå till minst 500 kr. Det ska även göras i vissa fall när avdrag har gjorts för den utländska skatten (Skatteverket 2011-03-14, dnr 131 172215-11/111).

**5.6.3.5 Svensk skatt vid spärrbeloppsberäkningen**

Den svenska skatt som vid spärrbeloppsberäkningen ska fördelas till den utländska inkomsten är statlig och kommunal inkomstskatt beräknad före avräkning.

**Expansionsfondsskatt**

Expansionsfondsskatt som enskild näringsidkare eller delägare i svenskt handelsbolag betalar vid avsättning till expansionsfond är enligt 1 kap. 3 § IL en statlig inkomstskatt. Eftersom samma begrepp som används i IL ska användas i AvrL är expansionsfondsskatten en statlig inkomstskatt även vid spärrbeloppsberäkningen. Expansionsfondsskatt att betala läggs till övrig statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst medan expansionsfondsskatt att återfå dras ifrån denna skatt. Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst kan dock bli lägst 0 kr.

**Avkastningsskatt**

Avkastningsskatt på pensionsmedel som betalas av arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken ”Avsatt till pensioner” enligt TrL och som tas ut enligt bestämmelserna i 2 § första stycket 4 AvPL ska vid beräkning av spärrbeloppet jämföras med statlig inkomstskatt (2 kap. 10 § tredje stycket AvrL).

**Fördelning av skattereduktioner**

Har den skattskyldige erhållit skattereduktion enligt bestämmelserna i 67 kap. IL ska vid beräkningen av spärrbeloppet, en sådan skattereduktion anses ha skett från statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, statlig fastighetskatt respektive kommunal fastighetsavgift med så stor del av reduktionen som respektive skatt och avgift utgör av det sammanlagda beloppet

av nämnda skatter och avgift före sådan reduktion (2 kap. 10 § andra stycket AvrL). Undantag är skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag) som bara ska anses ha skett från kommunal inkomstskatt. De övriga skattereduktioner som påverkar beräkningen är skattereduktion för sjöinkomst, allmän pensionsavgift, underskott av kapital och husarbete (hushålls- och rotarbete).

Skatteverket anser att fördelningen ska göras på följande sätt. Först dras jobbskatteavdraget bort från den kommunala inkomstskatten. Sedan proportioneras övriga skattereduktioner mot den kommunala inkomstskatt som därefter återstår, statlig inkomstskatt, statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift (Skatteverket 2009-09-25, dnr 131 728586-09/111).

**Exempel**  
– fördelning av  
skattereduktioner

*Förutsättningar*

I beräkningen bortses från grundavdrag. Kommunal inkomstskatt antas uppgå till 30 % och statlig inkomstskatt på förvärsinkomst antas uppgå till 20 % på den inkomst som överstiger 400 000 kr. Förvärsinkomsten uppgår till totalt 500 000 kr varav 100 000 kr utgör utländsk inkomst. Inkomst av kapital uppgår till 100 000 kr varav hälften är utländsk inkomst. Utländsk skatt uppgår till totalt 37 500 kr (samma belopp och procentsatser som i exemplet under avsnitt 5.6.3.4). Jobbskatteavdraget uppgår till 20 000 kr och övriga skattereduktioner till 40 000 kr.

*Exempel*

1. Skatt efter fördelning av jobbskatteavdrag:

Kommunal inkomstskatt	150 000	
– Jobbskatteavdrag	- 20 000	+ 130 000
Statlig inkomstskatt på förvärsinkomst		+ 20 000
Statlig inkomstskatt på kapital		+ 30 000
Summa		= 180 000
– Övriga skattereduktioner		- 40 000
Återstår		= 140 000

2. Skatt efter fördelning av övriga skattereduktioner:

Kommunal inkomstskatt:

$$130\,000 / 180\,000 \times 140\,000 \quad + 101\,111$$

Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst:

$$20\,000 / 180\,000 \times 140\,000 \quad + 15\,556$$

Statlig inkomstskatt på kapitalinkomst:

$$30\,000 / 180\,000 \times 140\,000 \quad + 23\,333$$

$$\text{Återstår} \quad = 140\,000$$

Spärrbeloppet beräknas sedan enligt följande:

1. Spärrbelopp på förvärvsinkomst:

$$\text{Utländsk inkomst } 100\,000 / \text{sammanlagd förvärvs-} \\ \text{inkomst } 500\,000 \times (\text{kommunal skatt } 101\,111 + \text{statlig} \\ \text{skatt } 15\,556) = 23\,333$$

2. Spärrbelopp på kapitalinkomst:

$$\text{Utländsk inkomst } 50\,000 / \text{kapitalinkomst } 100\,000 \times \\ \text{statlig skatt } 23\,333 = 11\,667$$

3. Totalt spärrbelopp:

$$23\,333 + 11\,667 = 35\,000$$

Det totala spärrbeloppet jämförs med den totala utländska skatten, 37 500 kr, och avräkning medges med det lägsta av beloppen. Eftersom spärrbeloppet är lägre än den utländska skatten medges avräkning med 35 000 kr.

#### **5.6.3.6 Utländsk inkomst och sammanlagd inkomst vid spärrbeloppsberäkningen**

De utländska inkomster som ska ingå i spärrbeloppsberäkningen är intäktsposter efter avdrag för kostnadsposter (2 kap. 10 § första stycket AvrL). Det innebär att den utländska inkomsten ska vara nettoinkomsten. I detta avsnitt behandlas vilka intäkts- och kostnadsposter som ska påverka dels den utländska inkomstens storlek (täljaren), dels den sammanlagda inkomsten (nämnaren). I de fall intäkts- eller kostnadsposter är gemensamma för en hel verksamhet framgår det hur fördelningen mellan utländsk och svensk inkomst ska göras.

**Beskattade och  
obeskattade  
inkomster**

De utländska inkomster som får beaktas vid spärrbeloppsberäkningen är de inkomster som tagits med vid taxeringen och på vilka de utländska skatterna tagits ut. Även vissa särskilt angivna inkomster som tagits med vid taxeringen och som har källa i utlandet får beaktas trots att de inte har beskattats i utlandet (2 kap. 9 § första stycket AvrL). De obeskattade inkomster som det kan vara fråga om är inkomst från fast driftställe och fastighet i utlandet samt utdelning, ränta och royalty från utländsk utbetalare. Dessa inkomster blir ofta beskattade i de länder de härrör ifrån men de får alltså ingå i spärrbeloppsberäkningen även om de inte har beskattats där.

Utländska inkomster som inte tagits med vid taxeringen, t.ex. inkomster som omfattas av sexmånadersregeln eller inkomster som är undantagna från beskattning här på grund av bestämmelser i skatteavtal, får inte tas med vid spärrbeloppsberäkningen.

**Sjukpenning  
i näringsverk-  
samhet**

I en näringsverksamhet kan det finnas både svenska och utländska inkomster. I några fall kan det vara problem att avgöra om en inkomst är svensk eller utländsk. När det gäller sjukpenning som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet anser Skatteverket att det som är avgörande är från vilket land utbetalningen kommer. Sjukpenning från svenska Försäkringskassan är därför en svensk inkomst vid spärrbeloppsberäkningen. Detsamma gäller andra typer av socialförsäkringsersättningar som tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet (Skatteverket 2009-10-07, dnr 131 745277-09/111).

**Intäktsberäkning  
för rederier och  
luftfartsföretag**

Det finns en speciell regel för beräkning av utländsk intäkt för rederier och luftfartsföretag. Enligt denna regel får, på begäran av den skattskyldige, den nettointäkt som ska anses härröra från en viss utländsk stat beräknas som den del av den skattskyldiges hela inkomst från rederi- eller luftfartsrörelsen som de i den utländska staten uppburna frakt- och biljettintäkterna utgör av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag (2 kap. 16 § AvrL). 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.

**Koncernbidrag och utdelning från investmentföretag och investeringsfonder**

De kostnader som ska påverka den utländska inkomstens storlek vid spärrbeloppsberäkningen är andra kostnadsposter enligt IL än avdrag för koncernbidrag enligt 35 kap. IL och sådan utdelning som investmentföretag och investeringsfonder lämnar enligt 39 kap. 14 § första stycket 3 IL (2 kap. 11 § AvrL). Den utländska inkomstens storlek ska i spärrbeloppsberäkningen inte heller påverkas av mottaget koncernbidrag (2 kap. 12 § AvrL). Avdrag för koncernbidrag och utdelning liksom mottaget koncernbidrag ska däremot påverka den sammanlagda inkomstens storlek.

**Expansionsfond och periodiseringsfond**

Om avdrag har gjorts för avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond eller om återföring har skett ska spärrbeloppet beräknas som om sådant avdrag inte har gjorts respektive inte har återförts (2 kap. 13 § AvrL). Det innebär att avdrag och återföring av avsättning till expansionsfond och periodiseringsfond varken ska påverka den utländska inkomsten (täljaren) eller den sammanlagda inkomsten (nämnaren).

**Exempel – expansionsfond**

När avsättning görs till expansionsfond ska expansionsfondsskatt betalas vid avsättningen och ett motsvarande belopp ska dras av från den slutliga skatten vid återföring av det avsatta beloppet ett senare år (34 kap. 3 § IL). Expansionsfondsskatten är en statlig skatt, se avsnitt 5.6.3.5, och det innebär att den statliga skatt som ska fördelas mellan den utländska och den svenska inkomsten är den statliga inkomstskatten med tillägg av expansionsfondsskatten i de fall avdrag gjorts för avsättning till expansionsfond. Om återföring av expansionsfond har skett ska den statliga inkomstskatten minskas med expansionsfondsskatten.

Den på så sätt framräknade statliga inkomstskatten och den kommunala inkomstskatten ska sedan fördelas mellan den utländska och den svenska inkomsten. Beräkningen ska göras som om avsättning eller återföring av expansionsfond inte gjorts. Det innebär att varken den utländska inkomsten (täljaren) eller den sammanlagda förvärvsinkomsten (nämnaren) ska påverkas av avdrag för avsättning till/återföring av expansionsfond. Nedan visas två exempel:

*Förutsättningar*

I beräkningarna bortses från grundavdrag och skattereduktioner. Kommunal inkomstskatt antas uppgå till 30 % och statlig inkomstskatt antas uppgå till 20 % på den inkomst som överstiger 400 000 kr. Expansionsfonds-

skatten uppgår till 26,3 % på avsättning/återföring. Det finns inga andra inkomster än de redovisade.

*Exempel 1 – Avsättning till expansionsfond*

Utländsk förvärvsinkomst	+ 500 000
Svensk förvärvsinkomst	+ 500 000
Avsättning till expansionsfond	- 200 000
Sammanlagd förvärvsinkomst	+ 800 000
Kommunal skatt	240 000
Statlig inkomstskatt	80 000
Expansionsfondsskatt	52 600

Spärrbeloppet uppgår till 186 300 och beräknas enligt följande:

Utländsk inkomst 500 000 / 1 000 000 (sammanlagd förvärvsinkomst 800 000 + avsättning till expansionsfond 200 000) x 372 600 (statlig inkomstskatt 80 000 + expansionsfondsskatt 52 600 + kommunal inkomstskatt 240 000).

*Exempel 2 – Återföring av expansionsfond*

Utländsk förvärvsinkomst	+ 500 000
Svensk förvärvsinkomst	+ 500 000
Återfört avdrag expansionsfond	+ 200 000
Sammanlagd förvärvsinkomst	+ 1 200 000
Kommunal skatt	360 000
Statlig skatt	160 000
Expansionsfondsskatt	- 52 600

Spärrbeloppet uppgår till 233 700 och beräknas enligt följande:

Utländsk inkomst 500 000 / 1 000 000 (sammanlagd förvärvsinkomst 1 200 000 - återföring av expansionsfond 200 000) x 467 400 (statlig inkomstskatt 160 000 - expansionsfondsskatt 52 600 + kommunal inkomstskatt 360 000).

**Kostnadsposter som ska minska den utländska inkomsten**

De utländska inkomster som ska ingå i spärrbeloppsberäkningen är intäktsposter efter avdrag för de kostnadsposter som är hänförliga till intäkten. Både kostnadsposter som är direkt hänförliga till den utländska inkomsten och del av de kostnadsposter som är gemensamma för hela verksamheten ska påverka den utländska inkomstens storlek. Även del av gemensamma intäktsposter ska beaktas. Bestämmelserna tillämpas i alla inkomstslag.

**Utgifter med avdragsbegränsningar**

För vissa utgifter finns avdragsbegränsningar som medför att endast del av utgiften får dras av. Det gäller exempelvis utgifter för resor till och från arbetet. Skatteverket anser att vid spärrbeloppsberäkningen ska enbart den avdragsgilla delen av utgiften påverka den utländska nettoinkomsten. Den ej avdragsgilla delen proportioneras mellan utgifter hänförliga till svenska respektive utländska inkomster i förhållande till storleken på utgifterna (Skatteverket 2010-03-29, dnr 131 223180-10/111).

*Exempel*

En person har haft tjänsteinkomster på sammanlagt 450 000 kr varav lön från arbete utomlands uppgår till 200 000 kr. Avdrag görs för utgifter för resor till och från arbetet med sammanlagt 30 000 kr varav 10 000 kr avser arbetet utomlands. Avdraget begränsas dock till den del som överstiger 9 000 kr, dvs. avdrag medges med 21 000 kr.

Utgifterna för de utländska resorna uppgår till 1/3 av de totala utgifterna (10 000/30 000). 1/3 av avdragsbegränsningen på 9 000 kr, dvs. 3 000 kr, ska därför minska de utländska utgifterna. De utländska utgifterna blir då 7 000 kr (10 000 - 3 000) och den utländska nettoinkomsten i spärrbeloppsberäkningen 193 000 kr (200 000 - 7 000).

**Fördelning av gemensamma intäcks- och kostnadsposter**

Av AvrL framgår inte hur gemensamma intäcks- och kostnadsposter ska fördelas mellan utländsk och svensk inkomst vid spärrbeloppsberäkningen.

Skatteverket anser att fördelning av kostnadsposter som är gemensamma för svensk och utländsk inkomst bör göras utifrån den fördelningsmetod som är lämpligast i det enskilda fallet. Fördelning utifrån nettobeloppen efter avdrag för direkta kostnadsposter är en schablonmetod som kan användas. Det kan även finnas andra lämpliga fördelningsmetoder, t.ex. utifrån omsättning.

Vid fördelning av gemensamma kostnadsposter utifrån nettobeloppen ska underlaget inte påverkas av sådana poster som anges i 2 kap. 11–13 §§ AvrL. Det innebär att lämnat eller mottaget koncernbidrag varken hänförs till den svenska eller utländska inkomsten. Detsamma gäller avdrag för lämnad utdelning som behandlas på samma sätt som koncernbidrag vid spärrbeloppsberäkningen samt avsättning till och återföring av periodiseringsfond och expansionsfond. Samma princip tillämpas vid fördelning av gemensamma intäktsposter (Skatteverket 2010-12-20, dnr 131 769239-10/111).

### **Egenavgifter och räntefördelning**

Skatteverket anser att avsättning för och avstämning av egenavgifter samt räntefördelning ska påverka den utländska inkomsten i spärrbeloppsberäkningen. De är sådana gemensamma intäkt- och kostnadsposter som ska proportioneras mellan de svenska och utländska inkomsterna. Positivt räntefördelningsbelopp som tas upp i inkomstslaget kapital fördelas mellan svensk och utländsk inkomst i samma proportioner som överskottet i näringsverksamheten (Skatteverket 2009-01-29, dnr 131 774569-08/111). Nedan ges tre exempel:

#### *Förutsättningar*

I beräkningarna bortses från grundavdrag och skattereduktioner. Kommunal inkomstskatt antas uppgå till 30 % och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst antas uppgå till 20 % på inkomst som överstiger 400 000 kr. Det finns inga andra inkomster än de redovisade.

#### *Exempel 1 – Positiv räntefördelning*

A bedriver enskild näringsverksamhet helt och hållet i utlandet. Efter avdrag för positiv räntefördelning blir överskottet i näringsverksamheten 500 000 kr. Positivt fördelningsbelopp på 30 000 kr tas upp i inkomstslaget kapital. Den svenska skatten är 170 000 kr på överskottet av näringsverksamheten och 9 000 kr på överskottet av kapital.

Spärrbeloppet för förvärvsinkomsten blir  $500\,000 / 500\,000 \times 170\,000 = 170\,000$ . Spärrbeloppet för kapitalinkomsten blir  $30\,000 / 30\,000 \times 9\,000 = 9\,000$ . Spärrbeloppet uppgår totalt till 179 000 kr.



*Exempel 2 – Fördelning av kostnader*

B bedriver enskild näringsverksamhet både i Sverige och i utlandet. Överskottet i näringsverksamheten uppgår till 500 000 kr. Skatten på överskottet av näringsverksamheten är 170 000 kr.

Efter förfrågan kommer B in med följande uppgifter:

+ 800 000 utländska intäkter  
+ 900 000 svenska intäkter  
- 360 000 direkta kostnader för de utländska intäkterna  
- 520 000 direkta kostnader för de svenska intäkterna  
- 170 000 gemensamma kostnader  
+ 17 000 avstämning egenavgifter  
- 167 000 avdrag egenavgifter  
= 500 000 överskott

Gemensamma kostnader och gemensamma intäkter ska fördelas på svensk och utländsk inkomst och uppgår till en nettokostnad på 320 000 (- 170 000 + 17 000 - 167 000). Fördelningen görs genom en proportionering där 320 000 multipliceras med ett bråktal där täljaren består av utländska intäkter minskade med direkta kostnader för de utländska intäkterna och nämnaren består av svenska och utländska intäkter minskade med direkta kostnader.

Utländska intäkter minskade med direkta kostnader uppgår till 440 000 (800 000 - 360 000).

Svenska intäkter minskade med direkta kostnader uppgår till 380 000 (900 000 - 520 000).

Av de gemensamma kostnaderna belöper 171 707 (440 000 / 820 000 x 320 000) på den utländska inkomsten där 820 000 = 440 000 + 380 000.

Den utländska inkomsten efter avdrag för dess andel av gemensamma intäkter och kostnader uppgår till 268 293 (440 000 - 171 707).

Spärrbeloppet blir 91 220 (268 293 / 500 000 x 170 000).

*Exempel 3 – Fördelning av kostnader när fullständiga uppgifter saknas*

C bedriver enskild näringsverksamhet både i Sverige och utlandet. Överskottet i näringsverksamheten uppgår till 500 000 kr. C tar upp 30 000 kr i inkomstslaget kapital i positiv räntefördelning. Skatten är 170 000 kr på överskottet av näringsverksamheten och 9 000 kr på överskottet av kapital.

Vid förfrågan lämnar C inga andra uppgifter än att

- utländsk omsättning uppgår till 800 000 kr och
- omsättningen i Sverige till 900 000 kr.

Skatteverket kan dessutom ur deklARATIONEN utläsa att

- kostnaderna i verksamheten uppgår till 1 020 000 kr,
- positiv räntefördelning uppgår till 30 000 kr,
- avstämning egenavgifter uppgår till + 17 000 kr och
- avdrag för avsättning till egenavgifter uppgår till 167 000 kr.

Eftersom det inte finns några uppgifter om vilka kostnader som är direkt hänförliga till respektive verksamhet proportionerar Skatteverket samtliga kostnader och gemensamma intäkter mot omsättningen.

1 200 000 (- 1 020 000 - 30 000 + 17 000 - 167 000) proportioneras mot den utländska omsättningens andel av den totala omsättningen.

Den andel av kostnader och gemensamma intäkter som belöper på de utländska intäkterna blir då 564 706 (800 000 / 1 700 000 x 1 200 000, där 1 700 000 består av den svenska och utländska omsättningen).

Den utländska nettointäkten efter avdrag blir 235 294 (800 000 - 564 706).

Spärrbeloppet för förvärvsinkomsten beräknas till 80 000 kr (235 294 / 500 000 x 170 000).

Det ska även beräknas ett spärrbelopp i kapital. Det positiva räntefördelningsbeloppet fördelas mellan svensk och utländsk inkomst i samma proportioner som överskottet i näringsverksamheten.

Av det totala räntefördelningsbeloppet på 30 000 kr anses 14 118 kr vara utländsk inkomst ( $235\,294 / 500\,000 \times 30\,000$ ).

Spärrbeloppet i kapital beräknas till 4 235 kr ( $14\,118 / 30\,000 \times 9\,000$ ).

Det sammanlagda spärrbeloppet blir 84 235 kr ( $80\,000 + 4\,235$ ).

<b>Nollresultat eller underskott i näringsverksamhet</b>	Blir resultatet noll eller uppkommer underskott i den näringsverksamhet 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 (sammanlagd inkomst) blir i sådant fall noll liksom det beräknade spärrbeloppet (jfr RÅ 2001 ref. 43). Även vid underskott ska spärrbeloppet alltid uppgå till minst 500 kr. Därför kan i dessa fall avräkning medges med 500 kr förutsatt att summan av statlig och kommunal inkomstskatt samt avkastningsskatt som tas ut enligt 2 § första stycket 4 AvPL uppgår till minst 500 kr (2 kap. 9 § tredje stycket AvrL).
<b>Förhållandet täljare/nämnare</b>	Av RÅ 2001 ref. 43 framgår att vid spärrbeloppsberäkningen kan kvoten mellan inkomsterna i täljaren och nämnaren inte bli större än 1. Det innebär att det inte går att sätta ett högre tal i täljaren än i nämnaren.
<b>Underskottsavdrag</b>	Skatteverket anser att avdrag för tidigare års underskott påverkar den utländska inkomsten vid spärrbeloppsberäkningen. Det är en sådan kostnadspost som ska proportioneras mellan de svenska och utländska inkomsterna (Skatteverket 2009-09-25, dnr 131 728602-09/111).
<b>Säkerhetsreserv</b>	Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en ökning eller minskning av säkerhetsreserv som hänför sig till utländska förvärvsinkomster ska påverka den utländska inkomsten vid spärrbeloppsberäkningen. Frågorna om hur ändringen av säkerhetsreserven ska fördelas mellan svensk och utländsk inkomst avvisades av Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2010 ref. 84).
<b>Näringsverksamhet utomlands</b>	När en fysisk person t.ex. redovisar två skilda näringsverksamheter i form av självständig näringsverksamhet utomlands och annan näringsverksamhet uppkommer frågan om hur den utländska inkomsten ska beräknas i spärrbeloppsberäkningen. Det kan t.ex. vara fråga om en i utlandet beskattad inkomst i en enskild näringsverksamhet eller en inkomst hänförlig till en

delägarbeskattad utländsk juridisk person. Skatteverket anser att resultatet av den utländska verksamheten ska beräknas för sig när den utländska inkomsten ska fastställas i spärrbeloppsberäkningen. Den utländska inkomsten kan aldrig överstiga resultatet i den utländska självständiga näringsverksamheten (Skatteverket 2008-05-13, dnr 131 4881-08/111).

*Exempel*

Resultat av självständig näringsverksamhet utomlands 500 000

Inrullat underskott i självständig näringsverksamhet utomlands 500 000

Överskott i näringsverksamhet i Sverige 300 000

Eftersom överskottet av den självständiga näringsverksamheten utomlands blir 0 (500 000 - 500 000) utgår inte någon svensk skatt på inkomsten och spärrbeloppet blir 0. Den skatt som utgår på den svenska näringsverksamheten kan inte tas i anspråk för avräkning. Observera att detta inte är samma situation som avses ovan beträffande underskottsavdrag när ett underskott rullas in i näringsverksamhet där det finns både utländska och svenska inkomster. I detta fall är underskottet från tidigare år i sin helhet hänförligt till en självständig näringsverksamhet utomlands vars intäkter enbart är utländska.

**5.6.3.7 Avräkning när avdrag gjorts**

**Spärrbeloppsberäkningen**

Spärrbeloppsberäkningen ska göras som om avdrag inte gjorts för den utländska skatt som ska avräknas (2 kap. 9 § andra stycket AvrL). Det innebär att avdraget för den utländska skatten ska återläggas och varken påverka den utländska inkomsten (täljaren), den sammanlagda inkomsten (nämnaren) eller den svenska skatten som ingår i spärrbeloppsberäkningen.

**”Turordning”**

Som framgår av avsnitt 5.4 är avdrag för utländsk skatt frivilligt och ges efter begäran. Det är alltså möjligt att begära avdrag för hela eller del av den utländska skatten. Har avdrag gjorts bara för en del av skatten ska skatt för vilken avdrag inte gjorts avräknas före skatt som dragits av (2 kap. 15 § andra stycket AvrL), se exempel 2 nedan.

Om endast delar av den avdragna skatten är avräkningsbar, exempelvis därför att för hög skatt tagits ut i strid med skatteavtal (RÅ79 1:47), ska bara avräkningsbar del av skatten återläggas vid spärrbeloppsberäkningen. Som avräkningsbar

**Skatteeffekten  
av avdraget**

skatt räknas sådan skatt för vilken avräkning medges enligt skatteavtal eller AvrL.

Det belopp varmed avräkning ska ske, dvs. spärrbeloppet eller den utländska skatten om den är lägre, ska minskas med den sänkning av statlig och kommunal skatt som uppkommit genom att den utländska skatten dragits av (2 kap. 15 § AvrL). Det är skatteeffekten av avdraget för den utländska skatt för vilken avräkning faktiskt ska ges som ska beaktas. Avdraget kan ha skett vid det aktuella årets eller annat års taxering.

Att avdrag kan göras helt eller delvis för den utländska skatten innebär att det kan uppstå avräkningssituationer där avräkning begärs för t.ex. 10 000 kr medan avdrag medgetts med 5 000 kr av motsvarande utländska skatt. Om 10 000 kr ryms inom spärrbeloppet medges avräkning med 10 000 kr minskat med skatteeffekten av avdraget på 5 000 kr. Nedan följer ett exempel där avdrag har gjorts för hela den utländska skatten och ett när avdrag har gjorts bara för delar av skatten:

*Exempel 1 – Avdrag för hela den utländska skatten*

Ett svenskt AB 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 26,3 %. Skatt har betalats i stat A med 48 000 kr och i stat B med 12 000 kr. Bolaget har gjort avdrag med 60 000 kr.

Taxering och skatteberäkning

	Efter avdrag	Före avdrag
Sverige	200 000	200 000
A	52 000	100 000
B	+ 38 000	+ 50 000
Beskattningsbar inkomst	290 000	350 000
Skatt	76 270	92 050

Spärrbeloppsberäkning görs utan hänsyn till avdragen skatt och spärrbeloppet uppgår till 39 450 kr (utländsk inkomst 150 000 / sammanlagd inkomst 350 000 x 92 050). De avräkningsbara skatterna är 60 000 kr (48 000 + 12 000) men avräkning får högst ske med spärrbeloppet 39 450 kr

eftersom det är lägre. Detta belopp ska justeras med den skattelindring som motsvarande avdrag medfört. Hela skatteeffekten av avdragen skatt är 15 780 kr (92 050 - 76 270) men eftersom bara 39 450 kr kan avräknas ska skatteeffekten av detta belopp beaktas. Den uppgår till 10 375 kr ( $39\,450 / 60\,000 \times 15\,780$ ). Det belopp varmed avräkning ska ske blir därmed 29 075 kr (39 450 - 10 375).

Det överskjutande beloppet, carry forward, som kan avräknas senare år uppgår till 20 550 kr (60 000 - 39 450) och den skatteeffekt som då ska beaktas uppgår till 5 405 kr (15 780 - 10 375). (Carry forward – se även avsnitt 5.6.3.9.)

*Exempel 2 – Avdrag för delar av den utländska skatten*

AB har samma inkomstförhållanden som i exempel 1 men har bara dragit av utländsk skatt enligt följande:

	Total skatt	Avdragen skatt	Ej avdragen skatt
Stat A	48 000	30 000	18 000
Stat B	<u>12 000</u>	<u>6 000</u>	<u>6 000</u>
Summa:	60 000	36 000	24 000

Taxering och skatteberäkning

	Efter avdrag	Före avdrag
Sverige	200 000	200 000
A	70 000	100 000
B	<u>+ 44 000</u>	<u>+ 50 000</u>
Beskattningsbar inkomst	314 000	350 000
Skatt	82 582	92 050

Eftersom spärrbeloppet beräknas som om avdrag inte gjorts uppgår det även i detta fall till 39 450 kr. Den skatt som inte dragits av, dvs. 24 000 kr, avräknas först. Därefter återstår 15 450 kr (39 450 - 24 000) av spärrbeloppet. Hela skatteeffekten av avdragen skatt är 9 468 kr (92 050 - 82 582) men eftersom bara 15 450 kr av den avdragna skatten på 36 000 kr kan avräknas ska bara skatteeffekten av 15 450 kr påverka avräkningsbeloppet. Den uppgår till 4 063 kr ( $15\,450 / 36\,000 \times 9\,468$ ). Belopp varmed avräkning ska ske blir 35 387 kr (39 450 - 4 063).

Det överskjutande beloppet, s.k. carry forward, som kan avräknas senare år uppgår till 20 550 kr (36 000 - 15 450) och den skatteeffekt som då ska beaktas uppgår till 5 405 kr (9 468 - 4 063). (Carry forward – se även avsnitt 5.6.3.9.)

### **Skatteeffekt vid underskott**

I samband med att bolagsskattesatsen sänktes från 28 % till 26,3 % uppkom frågan om vilken skatteeffekt ett avdrag medfört. Om avdrag gjorts och verksamhetens resultat visar underskott anser Skatteverket att avdraget ”ligger sist” i underskottet och att skatteeffekten ska beräknas när den delen av underskottet utnyttjas. Om avdrag gjorts under flera år där varje år visar underskott anser Skatteverket att samtliga års avdrag utnyttjas sist i det ackumulerade underskottet (Skatteverket 2010-11-01, dnr 131 671350-10/111).

#### *Exempel 1*

AB har kalenderår som beskattningsår. Vid 2009 års taxering, då bolagsskattesatsen är 28 %, görs avdrag för utländsk skatt med 200 och resultatet blir ett underskott på 700.

Vid 2010 års taxering, där bolagsskattesatsen sänkts till 26,3 %, görs avdrag för utländsk skatt med 100. Efter avdrag för 2009 års underskott blir resultatet ett underskott på 500.

Vid 2011 års taxering blir resultatet ett överskott på 1 000 efter avdrag för 2010 års underskott. Skatteeffekten av både 2009 och 2010 års avdrag uppkommer vid 2011 års taxering och beräknas till 78,9 (300 x 26,3 %).

För en enskild näringsidkare görs beräkningen på motsvarande sätt. Avdraget ”ligger sist” i underskottet och återläggs det år den delen av underskottet utnyttjas. Skatteeffekten beräknas utifrån skatteuttaget det året.

Om hela eller delar av underskottet faller bort eller spärras enligt reglerna i 40 kap. IL på grund av ägarförändringar och ackord anser Skatteverket att avdrag för utländsk skatt och skatteeffekten av avdraget ska beaktas på följande sätt vid avräkningen. Skulle underskottet inte kunna utnyttjas till någon del finns ingen skatteeffekt att beakta för avdragen skatt. Om delar av underskottsavdraget faller bort ska avdraget för utländsk skatt i första hand anses ligga i den del av underskottet som inte faller bort och beaktas när underskottet faktiskt kan utnyttjas. Skulle koncernbidragsspärren i 40 kap. IL medföra att underskottet

spärras till ett senare år ska avdraget för utländsk skatt anses ha utnyttjats i första hand om delar av det spärrade underskottet kan dras av mot ett överskott av verksamheten (Skatteverket 2010-11-01, dnr 131 671350-10/111).

#### *Exempel 2*

AB har kalenderår som beskattningsår. Vid 2009 års taxering görs avdrag för utländsk skatt med 200 och resultatet blir ett underskott på 400.

Vid 2010 års taxering har det skett en ägarförändring och underskottet från 2009 omfattas av koncernbidragsspärren. Vid 2010 års taxering uppkommer ett nytt underskott på 100.

Vid 2011 års taxering uppkommer ett överskott i verksamheten på 700 före avdrag för inrullat underskott varav viss del av överskottet avser mottaget koncernbidrag. Underskottet på 100 från 2010 utnyttjas samt 300 av underskottet från 2009. Resterande del av underskottet från 2009 får inte utnyttjas på grund av koncernbidragsspärren. AB beskattas för ett överskott på 300 (700 - 100 - 300). Avdraget för utländsk skatt som gjordes 2009 med 200 anses ha utnyttjats vid 2011 års taxering och skatteeffekten beräknas till 52,6 (200 x 26,3 %).

#### **Avräkning när avdrag görs ett senare år**

Om avdrag görs för utländsk skatt som redan avräknats ett tidigare år anser Skatteverket att den skattskyldige får välja om avräkningen det tidigare året ska justeras genom omprövning eller om avdrag inte ska göras. Vid omprövning av det tidigare året ska avräkningen justeras för den skatteeffekt som avdraget medför det senare året. Om den skattskyldige inte anger vilket alternativ denne väljer kommer Skatteverket att vägra avdraget (Skatteverket 2011-05-19, dnr 131 258916-11/111). Se även avsnitt 5.4.

#### **5.6.3.8 Avräkningsordning**

Avräkning ska i första hand ske från den statliga inkomstskatten och i andra hand från den kommunala inkomstskatten (2 kap. 7 § första stycket AvrL).

Någon inbördes rangordning mellan de olika statliga inkomstskatterna finns inte i AvrL. Skatteverket tillämpar metoden att först avräkna från statlig inkomstskatt på kapitalinkomster, därefter från statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster och sist från statlig skatt på avsättning till expansionsfond.



### 5.6.3.9 Carry forward

Till den del avräkning från den svenska skatt som beräknas för ett visst beskattningsår inte kunnat ske det år som anges i 2 kap. 7 § andra stycket AvrL, därför att summan av avräkningsbar utländsk skatt överstiger spärrbeloppet, är den skattskyldige efter begäran berättigad att senast för det femte beskattningsåret efter ovan nämnda beskattningsår få avräkning av det överskjutande beloppet. Detta innebär att om avräkningsbar utländsk skatt ett visst år överstiger det framräknade spärrbeloppet får överskjutande belopp, s.k. carry forward, avräknas senast det femte året därefter, men endast till den del det ryms inom det vid det senare året framräknade spärrbeloppet (2 kap. 17 § AvrL). Avräkning medges alltså i dessa fall med det lägsta av följande två belopp:

- spärrbeloppet
- eller
- överskjutande belopp hänförliga till de fem föregående åren plus den för året avräkningsbara utländska skatten.

Detta kan belysas med följande exempel:

#### *Exempel*

A har för beskattningsåret betalat en avräkningsbar utländsk skatt om 50 000 kr. Det för året framräknade spärrbeloppet är 147 000 kr. För de fem föregående åren har A överskjutande belopp som i kronologisk ordning uppgår till 35 000 kr, 27 000 kr, 25 000 kr, 10 000 kr och 20 000 kr. Den sammanräknade avräkningsbara utländska skatten uppgår således till 167 000 kr (35 000 + 27 000 + 25 000 + 10 000 + 20 000 + 50 000). Då spärrbeloppet är lägre än detta belopp medges avräkning med 147 000 kr.

Om avräkning ett visst år begärs för skatt hänförlig till olika år ska utländska skatter hänförliga till tidigare år avräknas före sådana skatter hänförliga till senare år (2 kap. 17 § andra stycket AvrL). 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 + 25 000 + 10 000 + 20 000). Efter detta återstår ett avräkningsutrymme om 30 000 kr (147 000 - 117 000) för avräkning av årets skatt. Ett ”nytt” överskjutande

belopp om 20 000 kr (50 000 - 30 000) avseende den till aktuellt beskattningsår hänförliga utländska skatten uppkommer därför. Detta belopp kan sedan avräknas under de fem följande beskattningsåren.

**Skatteeffekten av avdrag vid carry forward**

När avräkning görs för carry forward-belopp och den utländska skatten dragits av ska skatteeffekten av avdraget minska det avräkningsbara beloppet (2 kap. 15 § AvrL).

*Exempel*

AB begärde avdrag och avräkning för utländsk skatt om 100 000 kr vid förra årets taxering. Avräkning kunde inte medges då den utländska skatten inte rymdes inom det årets spärrbelopp. Avdrag medgavs för hela den utländska skatten vilket medförde en skatteminskning om 26 300 kr (26,3 %).

Vid årets taxering begär AB avräkning för förra årets skatt enligt reglerna om carry forward. Det för året framräknade spärrbeloppet uppgår till 60 000 kr. Det är lägre än den avräkningsbara skatten och därför medges avräkning med 60 000 kr. Eftersom avräkning bara medges med 60 000 kr ska skatteeffekten av motsvarande avdrag på 60 000 kr minska det avräkningsbara beloppet. Skatteeffekten av avdraget är 15 780 kr ( $60\,000 / 100\,000 \times 26\,300$ ). Skatt att avräkna vid årets taxering blir då 44 220 kr ( $60\,000 - 15\,780$ ).

Carry forward som kan avräknas senare år uppgår till 40 000 kr. Återstående skatteeffekt som ska beaktas då uppgår till 10 520 kr.

Om avdrag har gjorts bara för en del av den utländska skatten ett visst år och om avräkning bara delvis ska ske för detta års utländska skatt, ska i första hand avräkning ske för utländsk skatt som inte dragits av (se exempel under avsnitt 5.6.3.7).

**Carry forward – kommissionärs-/kommittentföretag**

Inkomst hos ett kommissionärsföretag ska anses som kommittentföretagets om inkomsten hänför sig till kommissionärsförhållandet och kommissionärsföretaget medger det (2 kap. 4 § AvrL). Det gäller även när bestämmelserna om carry forward ska tillämpas. Utländsk skatt på inkomsten anses i så fall också som kommittentföretagets och har kommissionärsföretaget gjort avdrag för skatten anses det ha gjorts av kommittentföretaget (2 kap. 18 § AvrL).

**Carry forward vid kvalificerad fusion och fission**

När det är fråga om kvalificerad fusion eller fission anses det överlåtande företags utländska inkomster och skatter i avräknings-sammanhang som det övertagande företags/de övertagande företagens. Vid kvalificerad fission ska inkomsten och skatten fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till varje företag eller på något annat sätt som samtliga företag har angett. Även carry forward-belopp, och skatteeffekt av sådant belopp, från tid före fusion respektive fission ska anses som det övertagande företags/de övertagande företagens (2 kap. 19–20 §§ AvrL).

**Carry forward-belopp fastställs inte**

Högsta förvaltningsdomstolen har fastslagit att carry forward-belopp bestäms till sin storlek först det år de utnyttjas (RÅ 2010 not. 90).

**5.6.4 Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel**

**Livförsäkringsföretag, pensionsstiftelser m.fl.**

I 3 kap. 1 § första stycket AvrL finns vissa särregler avseende

1. svenska livförsäkringsföretag,
2. utländska livförsäkringsföretag, som bedriver försäkringsrörelse här från fast driftställe,
3. pensionsstiftelser enligt TrL samt
4. i Sverige obegränsat skattskyldig person som innehar pensionssparkonto.

Nu nämnda subjekt har, genom avräkning av utländsk skatt, rätt till nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel.

Avräkning från avkastningsskatt får dock endast ske i fall då den skattskyldige har erhållit avkastning som enligt AvPL medtagits i skatteunderlaget här och att denna avkastning på den skattskyldiges tillgångar i utlandet beskattats i en utländsk stat.

**När ska avräkning ske?**

För sådan skattskyldig, som anges i 3 kap. 1 § första stycket AvrL, gäller att det är den utländska skatten som har betalats under kalenderåret närmast före beskattningsåret som får avräknas.

**Svenska handelsbolag m.fl.**

I 3 kap. 2 § första stycket AvrL ges möjlighet till nedsättning av avkastningsskatten även för utländsk skatt som betalats på avkastning på utländska tillgångar som ägs indirekt genom en sådan delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. IL. Innehav i en sådan delägarbeskattad juridisk person anses som en utländsk tillgång till den del tillgångarna i den delägar-

beskattade juridiska personen hade ansetts som utländska om de i stället hade ägts direkt av den skattskyldige. Motsvarande gäller vid innehav av delägarbeskattade juridiska personer via andra delägarbeskattade juridiska personer. I 3 kap. 2 § andra stycket AvrL ges även en möjlighet till avräkning av utländsk skatt som har betalats av den delägarbeskattade juridiska personen.

### **Spärrbelopp**

För dem som omfattas av 3 kap. 1 § första stycket AvrL beräknas ett separat spärrbelopp för avräkning från avkastningsskatten. Beräkningen sker enligt bestämmelserna i 3 kap. 3 § AvrL. Spärrbeloppet utgörs av den avkastningsskatt som hänförs till de utländska tillgångarna. För att beräkna storleken av denna avkastningsskatt ska den totala avkastningsskatten multipliceras med ett bråktal där täljaren består av värdet av de utländska tillgångarna och nämnaren av kapitalunderlagets totala tillgångar före avdrag för finansiella skulder. Såsom värdet av utländska tillgångar anses emellertid bara ett belopp motsvarande värdet av det kapital som under hela kalenderåret närmast före beskattningsåret har varit placerat i sådana tillgångar. I de fall storleken av den skattskyldiges utländska tillgångar har ändrats under året kommer därför bara det lägsta värde som de utländska tillgångarna uppgått till under året att beaktas vid spärrbeloppsberäkningen (prop. 1992/93:187 s. 217).

### **Carry forward**

Om avräkning inte kan medges för hela avkastningsskatten får det överskjutande beloppet avräknas senast det femte beskattningsåret därefter. Sådan carry forward får dock endast medges till den del beloppet ryms inom det spärrbelopp som detta senare år beräknats enligt 3 kap. 3 § AvrL (3 kap. 4 § AvrL).

### **Arbetsgivare – avsatt till pensioner**

En arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken ”Avsatt till pensioner” enligt 5 § TrL har, enligt 3 kap. 1 § andra stycket AvrL, rätt till avräkning av utländsk skatt genom nedsättning av avkastningsskatten till den del den statliga och den kommunala inkomstskatten sammanlagt understiger vad som får avräknas enligt 2 kap. AvrL. Att sådan skattskyldig behandlas enligt reglerna i 2 kap. 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 jämföras med statlig inkomstskatt vid beräkning av spärrbeloppet enligt 2 kap. 10 § AvrL (se avsnitt 5.6.3.5). För sådan skattskyldig gäller därför inte bestämmelserna i 3 kap. 3–4 §§ AvrL.

**Nedsättning enligt 10 a § AvPL**

En obegränsat skattskyldig person som innehar

- kapital- eller pensionsförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, eller
- försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL

har rätt till nedsättning av skatten på försäkringen enligt bestämmelserna i 10 a § AvPL. För nedsättning enligt denna bestämmelse i AvPL, se avsnitt 96.3.3.4.

**5.6.5 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster**

I 4 kap. AvrL finns bestämmelser om nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster.

Enligt 4 kap. 1 § AvrL är den som ska ta upp sin andel av lågbeskattad utländsk juridisk persons inkomst enligt 39 a kap. 13 § IL, s.k. CFC-beskattning, berättigad till avräkning av utländska skatter som belöper på sådana inkomster som har betalats av den utländska juridiska personen.

**Spärrbelopp**

Avräkning medges högst med ett beräknat spärrbelopp som motsvarar den svenska statliga och kommunala inkomstskatt som tas ut på de aktuella inkomsterna (4 kap. 2 § AvrL).

Avräkning ska i första hand ske från statlig inkomstskatt och i andra hand från kommunal inkomstskatt. Avräkning ska ske från svensk skatt som beslutats det år då den lågbeskattade inkomsten som beskattats i utländsk stat har ingått i underlaget för beslutet (4 kap. 3 § AvrL).

**Carry forward**

Till den del avräkning från den svenska skatt som beräknas för ett visst beskattningsår inte kunnat ske det år som anges i 4 kap. 3 § andra stycket AvrL, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt överstiger det årets spärrbelopp, är delägaren efter begäran berättigad att senast för det femte beskattningsåret efter ovan nämnda beskattningsår få avräkning av det överskjutande beloppet, s.k. carry forward. När avräkning begärs ett senare år för ett överskjutande belopp sätter det årets framräknade spärrbelopp för lågbeskattade inkomster gränsen för hur stor avräkning som kan medges. Om avräkning begärs för överskjutande belopp från flera år ska avräkning ske så att belopp från tidigare år avräknas före belopp från senare år (4 kap. 4 § AvrL).

Bestämmelserna i 1 kap. 6 § AvrL om att det är den som begär avräkning som ska lämna de uppgifter som behövs för prövningen av begäran om avräkning av utländsk skatt gäller även delägare i lågbeskattad utländsk juridisk person. Om det framgår att förutsättningar för avräkning finns trots att samtliga nödvändiga uppgifter inte kan lämnas får avräkning ske med skäligt belopp. För att avräkning för överskjutande belopp från tidigare år, s.k. carry forward, ska medges måste däremot samtliga nödvändiga uppgifter kunna visas.

### **5.7 Anmälningsskyldighet när utländsk skatt sätts ned**

Har den i utlandet betalda skatten satts ned efter det att avräkning medgetts är den skattskyldige skyldig att anmäla detta till Skatteverket (15 kap. 8 § LSK). En sådan anmälan ska göras inom tre månader efter det att den skattskyldige fick del av det beslut genom vilket den utländska skatten satts ned. Till anmälan, som ska göras på blankett SKV 2705, ska det utländska beslutet eller en kopia av det bifogas. Blanketten används av både fysiska och juridiska personer.

Den i Sverige medgivna avräkningen ska justeras i enlighet med nedsättningen. Av bestämmelserna i 4 kap. 17 § 3 och 4 kap. 20 § första stycket TL framgår när en justering av avräkningen senast kan ske i fall då den utländska skatten satts ned.

Se även avsnitt 5.4 vid kantrubrik ”Återbetald utländsk skatt”.

### **5.8 Återbetalning enligt SBL**

#### **Sparande- direktivet**

Det s.k. sparandedirektivet, rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster i form av räntebetalningar, tillämpas fr.o.m. den 1 juli 2005. Grunden för direktivet är utbyte av information som möjliggör effektiv beskattning av fysiska personer i den medlemsstat där den enskilde är bosatt. Direktivets artiklar 8 och 9 innehåller bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas och hur informationsutbytet ska gå till.

#### **– undantag för Belgien, Luxemburg och Österrike**

Under en övergångsperiod är Belgien, Luxemburg och Österrike inte skyldiga att lämna information utan ska i stället ta ut en källskatt. Källskatt ska tas ut med 15 % under de första tre åren, 20 % för de följande tre åren och 35 % därefter (artikel 11 i direktivet). De medlemsländer som tillämpar ett system med källskatt ska behålla 25 % av sina intäkter och överföra 75 % av intäkterna till betalningsmottagarens hemviststat.

Det finns dock två förfaranden att undvika källskatt (artikel 13 i direktivet). De tre medlemsstaterna som tar ut källskatt ska föreskriva ett eller båda av de två förfarandena. Det ena förfarandet innebär att betalningsmottagaren uttryckligen bemyndigar betalningsombudet att lämna och vidarebefordra information om räntebetalningen. Det andra innebär att betalningsmottagaren visar upp ett intyg från behörig myndighet i hemlandet för sitt betalningsombud.

**Avtal med  
Guernsey m.fl.**

Med sparandedirektivet som förebild har Sverige ingått liknande avtal med Guernsey, Isle of Man, Jersey, Jungfruöarna, Nederländska Antillerna samt Turks- och Caicosöarna. Även dessa territorier ska innehålla källskatt på räntebetalningar till personer i Sverige men det finns samma möjligheter att undvika källskatt som nämns ovan.

**Undanröjande av  
dubbelbeskattning**

Den dubbelbeskattning som uppstår genom att källskatt tas ut ska enligt direktivet och de övriga avtalen undanröjas av hemviststaten genom avräkning och återbetalning. I prop. 2004/05:113 s. 31 ges följande exempel på hur det ska gå till:

*Exempel*

Om skatten i källstaten är 10 och den skatt som ska betalas i hemviststaten är 15 ska hemviststaten avräkna hela källskattebeloppet. Den skatt som återstår att betala i hemviststaten är  $15 - 10 = 5$ . Om skatten i källstaten är 15 och den skatt som ska betalas i hemviststaten är 10 ska hemviststaten avräkna 10 (den skatt som ska betalas blir då  $10 - 10 = 0$ ) och återbetala överskjutande 5.

Bestämmelse om sådan återbetalning enligt sparandedirektivet finns i 11 kap. 14 § andra stycket 1 h) SBL. Återbetalning enligt de övriga avtalen regleras av 11 kap. 14 § andra stycket 1 d) SBL. Innan avstämning görs av skattekontot ska avdrag göras från den slutliga skatten av skatt som avser sådana återbetalningar.

Undanröjande av den utländska källskatten från ovan nämnda stater och territorier sker således så långt det är möjligt genom avräkning enligt AvrL. Om avräkning från den svenska skatten inte kan ske fullt ut, exempelvis därför att kapitalinkomsterna reducerats på grund av ränteavdrag, ska återstående del av den utländska skatten återbetalas genom skattekontot (Skatteverket 2006-04-11, dnr 131 211790-06/111).

**Avtal med Schweiz m.fl.**

EU har ingått avtal med var och en av länderna Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra och San Marino. Avtalen tillämpas fr.o.m. 1 juli 2005. I samtliga dessa avtal föreskrivs åtgärder likvärdiga med dem som finns i sparandedirektivet. Dessa länder ska således innehålla källskatt på ränteinkomster från sparande. Skattesatsen är 15 % under de första tre åren, 20 % under de kommande tre åren och 35 % därefter. Enligt avtalen ska den medlemsstat där betalningsmottagaren har skatterättsligt hemvist bevilja avräkning för källskatten. Om det uttagna källskattebeloppet överstiger det skattebelopp som ska betalas i hemlandet ska överskjutande skattebelopp återbetalas. Enligt avtalet med Schweiz ska skatteavtalen mellan Schweiz och EU:s medlemsstater inte hindra uttag av den särskilda källskatten. Det innebär att skatt som tas ut i Schweiz enligt ovan angivna procentsatser ska avräknas trots att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz endast ger Schweiz rätt att ta ut skatt på räntor med en lägre procentsats.

De avtal som EU har ingått med Schweiz samt med övriga länder har inte medfört någon ändring i den svenska skattelagstiftningen. Skatteverket anser att bestämmelserna om avräkning och återbetalning i avtalen med Schweiz och övriga länder ska tillämpas på samma sätt som bestämmelserna i sparandedirektivet eftersom de har direkt effekt (Skatteverket 2007-11-20, dnr 131 696178-07/111). Det innebär att avräkning ska medges enligt AvrL:s bestämmelser så långt det är möjligt. Överskjutande belopp ska återbetalas.

## **5.9 Skatteavtal**

### **5.9.1 Inledning**

I skatteavtalen används olika varianter av såväl exemptmetoden som creditmetoden för att förhindra dubbelbeskattning. Oftast innehåller ett och samma avtal båda metoderna.

### **5.9.2 Exemptmetoden**

I nyare avtal förekommer exemptmetoden mera sparsamt från 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) men detta har fått mindre betydelse på grund av reglerna i 24 kap. IL om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. Vid tillämpning av skatteavtalet mellan de nordiska länderna (SFS



1996:1512) använder Sverige exemptmetoden på inkomst av enskild tjänst.

Två avtalsslutande stater kan tillämpa skatteavtalet på olika sätt på samma inkomst. Det kan bero på att den interna rätten ser olika ut i de båda staterna vilket medför att olika inkomst-artiklar tillämpas. Hur dubbelbeskattning ska undanröjas vid sådan s.k. ”Conflicts of Qualification” behandlas i avsnitt 4.4.6.

**Progressions-  
uppräknig?**

När skatteavtalet föreskriver exempt med progressionsupp-räkning är det viktigt att undersöka om man från svensk sida ska tillämpa förbehållet om progressionsuppräknig vilket i så fall ska framgå av den lag med vilken skatteavtalet införlivats i svensk rätt, se avsnitt 5.3.1.

**5.9.3 Creditmetoden**

**Tillämpning  
av bestämmelser  
i AvrL**

Creditmetoden är numera huvudmetod i de svenska skatteavta-  
len. I skatteavtalen föreskrivs ofta en per item-princip vid  
tillämpning av creditmetoden. Ett skatteavtals beskattnings-  
regler ska endast tillämpas i den mån de medför inskränkning  
av den skattskyldighet som annars skulle föreligga här. Detta  
innebär att om skatteavtalets regler är mindre förmånliga än  
bestämmelserna i AvrL så ska 2 kap. AvrL tillämpas även när  
avräkning sker med stöd av skatteavtal (2 kap. 2 § AvrL). En  
följd av detta är t.ex. att overall-principen ska tillämpas även  
när skatteavtal föreskriver per item-principen. I nyare avtal  
sker en direkt hänvisning till AvrL:s bestämmelser.

Avräkning med stöd av skatteavtal kan endast ske för sådana  
utländska skatter som omfattas av avtalet. Nedsättning av  
svensk skatt genom avräkning kan inte heller ske från andra  
svenska skatter än sådana som omfattas av respektive avtal.  
Skatter som inte omfattas av avtalet kan dock avräknas enligt  
AvrL om förutsättningar för sådan avräkning i övrigt är  
uppfyllda. Som exempel kan nämnas att skatteavtalet med  
USA bara omfattar den federala inkomstskatten och inte  
delstatsskatter. Avräkning kan medges för båda skatterna men  
för den förstnämnda med stöd av skatteavtal och för den andra  
med stöd av AvrL.

**Begränsningar  
i skatteavtal**

Avräkning av utländsk skatt kan inte heller ske med högre  
belopp än 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 % på royaltyns bruttobelopp. Se även avsnitten 5.6.2.2 och 5.9.4.

#### **Matching credit**

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, se även avsnitt 5.3.2. Sådana bestämmelser i avtal måste givetvis respekteras. Detta framgår också av 1 kap. 7 § AvrL.

I vissa fall tillämpar de båda avtalsslutande staterna olika beskattningsprinciper vilket kan medföra att den dubbelbeskattning som uppstår inte kan undanröjas med hjälp av skatteavtalet, se även avsnitt 4.4.6.

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för sin bedömning av om avräkning av utländsk skatt vid s.k. exitbeskattning kan medges. Nedan följer en redogörelse över denna (Skatteverket 2007-10-09, dnr 131 230346-07/111).

Vissa länder har regler om beskattning av värdestegring på aktier vid utflyttning, s.k. exitbeskattning. I Sverige beskattas kapitalvinsten vid försäljningen av aktierna. Om skatteavtalet mellan länderna anger att vinst på grund av överlåtelse av aktier endast beskattas i hemviststaten inträffar följande. Vid utflyttningstidpunkten har personen hemvist i utflyttningslandet. Eftersom beskattningstidpunkten i detta land infaller vid utflyttningen får vinsten beskattas där. När aktierna säljs har personen hemvist i Sverige och eftersom beskattningstidpunkten i Sverige infaller vid försäljningen får Sverige beskatta vinsten. Den skattskyldige är således obegränsat skattskyldig för inkomsten i båda länderna men vid olika tidpunkter. Skatteverket anser att detta är ett fall där det i skatteavtalet saknas en direkt verkande regel som undanröjer dubbelbeskattningen. Den enda möjligheten att undanröja dubbelbeskattningen är att de behöriga myndigheterna ingår en ömsesidig överenskommelse. Varje skatteavtal måste dock läsas noggrant då det finns ett fåtal skatteavtal som innehåller bestämmelser för att lösa en sådan situation.

Om det saknas skatteavtal med det andra landet anser Skatteverket dock att den utländska exitskatten kan avräknas med stöd av AvrL när aktierna säljs och kapitalvinsten beskattas i Sverige.

#### **5.9.4 Begränsning av skatteuttaget i källstaten**

Skatteavtalen innehåller ofta begränsningar av skatteuttaget i källstaten när det gäller skatt på utdelning. Sådana begränsningar kan även finnas när det gäller ränta och royalty. Formerna för nedsättning varierar mellan staterna.

##### **Sverige hemviststat**

En person med hemvist i Sverige som får utdelning, ränta eller royalty från annat land kan begära att skatteavtalets bestämmelser ska tillämpas direkt vid tidpunkten för inkomstens utbetalning om ett sådant förfarande är möjligt enligt källstatens interna bestämmelser. Ofta krävs ett hemvistintyg från Skatteverket. I annat fall får mottagaren ansöka om återbetalning av för mycket innehållen källskatt i denna stat. Många länder har speciella blanketter för detta ändamål och i många fall finns dessa blanketter tillgängliga på respektive lands skattemyndighets webbplats. Där framgår i allmänhet också hur man ska gå tillväga för att få rätt källskatt eller återbetalning av för mycket innehållen källskatt. Vid återbetalning av schweizisk källskatt på utdelning eller ränta till person med hemvist i Sverige ska ansökan om återbetalning göras på blankett Form 80.

##### **Sverige källstat**

Får en i Sverige obegränsat skattskyldig person, med hemvist i annat land enligt skatteavtalet, utdelning från ett svenskt bolag där skatteavtalet innebär att Sverige får ta ut högst 15 % skatt på utdelningens bruttobelopp till en fysisk person anser Skatteverket att nedsättningen ska ske på följande sätt. Så stor andel av skatten på inkomst av kapital anses belöpa på utdelningen som utdelningen utgör av inkomsten. Om detta belopp överstiger 15 % av utdelningens bruttobelopp sätts skatten på kapitalinkomsterna ned med det överskjutande beloppet. Samma princip gäller vid nedsättning av skatt på ränta (Skatteverket 2007-02-23, dnr 131 42347-07/111).

Hur Sverige begränsar kupongskatteuttaget för den som är begränsat skattskyldig i Sverige, se avsnitt 95.6 och 95.7.5.



## 6 Lagen mot skatteflykt

### 6.1 Inledning

Lagen (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, innebär att man under vissa förutsättningar vid taxeringen ska bortse ifrån rättshandling som en skattskyldig företagit.

Förutsättningarna är följande.

1. Rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.
2. Den skattskyldige ska direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna.
3. Skatteförmånen ska kunna antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.
4. En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Lagen tillämpas av förvaltningsdomstol efter framställning från Skatteverket. Framställning ska göras före utgången av de frister som gäller för beslut om eftertaxering eller i en pågående process om själva sakfrågan i underinstanserna.

### 6.2 Allmänt

#### 6.2.1 Lagens tillkomst och giltighet

En lag mot skatteflykt infördes på prov med avseende på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1981 (prop. 1980/81:17, SkU 8, SOU 1975:77, Ds B 1978:6.) Lagen, som utvidgades något genom lagändring 1983 (prop. 1982/83:84, SkU 20) gällde rättshandlingar som företogs t.o.m. 1992 (prop. 1985/86:49, SkU 49 och prop. 1987/88:150 bil. 3, SkU 40). 1992 upphävdes lagen (prop. 1992/93:127 s. 24). Lagen har återinförts och tillämpas på rättshandlingar som företagits den 1 juli 1995 eller senare (prop. 1994/95:209 s. 5, bet. 1994/95:SkU30, rskr. 1994/95:348).

Skatteflyktslagen har därefter reformerats (SFS 1997:777, prop. 1996/97:170, Bet. 1997/98:SkU3 samt SOU 1996:44). Lagen i sin nya lydelse tillämpas på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1998.

1995 års skatteflyktslag ansågs inte tillämplig i ett fall där den grundläggande rättshandlingen, upptagande av lån, vidtagits innan lagen trädde i kraft medan de efterföljande rättshandlingarna, betalning av ränta, vidtagits efter lagens ikraftträdande men på grund av den rättsliga förpliktelse som orsakats av den grundläggande rättshandlingen (RÅ 2007 ref. 84).

### **6.2.2 Lagens målsättning**

Skatteflyktslagen är tänkt att tillämpas på förfaranden där en skattskyldig genomför en transaktion främst i syfte att uppnå eller undvika en beskattningseffekt, t.ex. då avdrag yrkas för konstlade förluster. Om den skattskyldige har något eller några andra godtagbara skäl för sitt handlande som tillsammans är av större betydelse än skatteförmånen ska skatteflyktslagen inte tillämpas.

Om ett förfarande framstår som normalt med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnås men ändå leder till en skatteförmån som lagstiftaren inte har avsett, är inte skatteflyktslagen tillämplig.

Lagen avser bara den egentliga skatteflykten. Skenrättshandlingar, oriktigt betecknade avtal och civilrättsligt ogiltiga avtal som efterlevs av parterna faller utanför lagens tillämpningsområde. Det ingår i den rättsliga bedömningen att avgöra om något avtal träffats, om det har en innebörd som motsvarar beteckningen och om det är civilrättsligt giltigt eller inte. Detta får göras med vanliga juridiska tolkningsmetoder, se avsnitt 1.3.9.

Avsikten med lagen är inte att åstadkomma någon utvidgning av det skattepliktiga området. Grundläggande måste alltså vara att gränserna för beskattningen anges genom de materiella reglerna (prop. 1980/81:17 s. 15 f., 1982/83:84 s. 11 f. och prop. 1996/97:170 s. 33 f.).

När skatteflyktslagen kom ansågs det tveksamt om lagen kunde användas för att komplettera lagregler som införts för att hindra vissa speciella skatteflyktsförfaranden. Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid tagit ställning till denna fråga (RÅ 1989 ref. 83 samt RÅ 1990 ref. 22 och ref. 101) och tillämpat skatteflyktslagen på bl.a. kringgående av vinstbolagsbestämmelsen (dåvarande 35 § 3 mom. Sjunde stycket KL).

### 6.2.3 Processuella frågor

#### **Inte vid taxeringen**

Förvaltningsrätten är första instans för prövning av om skatteflyktslagen är tillämplig. Framställan om sådan prövning görs av Skatteverket. De vanliga reglerna i 6 kap. TL gäller (4 § första stycket skatteflyktslagen).

SKV hade först i Högsta förvaltningsdomstolen åberopat skatteflyktslagen som alternativ grund för sitt yrkande. Enligt 37 § förvaltningsprocesslagen gäller i mål vari prövningstillstånd krävs, att omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i Högsta förvaltningsdomstolen, får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. Högsta förvaltningsdomstolen fann därför att det i det aktuella fallet var olämpligt att ta upp skatteflyktsfrågan till prövning. Omständigheterna var inte heller sådana att frågan hänsköts till underinstans (RÅ 1992 ref. 58). Se även RÅ 2000 ref. 54, där den skattskyldige hade överklagat och SKV, som alltså inte var klagande, bl.a. hävdade att skatteflyktslagen var tillämplig.

Det är också viktigt att hela det förfarande som är aktuellt prövas i målet. Högsta förvaltningsdomstolen avvisade frågan om skatteflyktslagen var tillämplig i ett förhandsbeskedsärende då hela förfarandet inte framgick av ansökan (RÅ 2002 not. 72). Se även RÅ 2007 ref. 52. Detta betyder i sin tur att om ett meddelat förhandsbesked är baserat på vissa angivna förutsättningar är förhandsbeskedet inte tillämpligt om ytterligare transaktioner av betydelse vidtagits. Då får en förnyad prövning göras.

#### **Eftertaxeringsfrist**

Fristen för att göra en sådan framställan är längre än för vanliga överklaganden från det allmännas sida och sammanfaller med fristen för beslut om eftertaxering, dvs. normalt fem år efter utgången av taxeringsåret (4 § andra stycket skatteflyktslagen jämfört med 4 kap. 19–22 §§ TL och prop. 1989/90:74 s. 468 f.). Om sakfrågan redan är uppe till prövning i en ordinarie process i domstol kan frågan om skatteflyktslagen är tillämplig prövas i underrätterna även efter denna frists utgång om det åberopas som ny grund för ett redan tidigare framfört yrkande (RÅ 2003 ref. 92, RÅ 1992 ref. 58 och RÅ 2000 ref. 54).

#### **Anstånd**

Det finns numera ingen särskild möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt för de fall där tillämpning av skatteflyktslagen är aktuell. I stället kan anstånd medges enligt de allmänna reglerna i 63 kap. 4–5 §§ Skatteförfarandelagen (SFL) om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas eller betalning skulle medföra betydande skade-

verkningar för den skattskyldige eller annars framstår som oskälig (prop. 2010/11:165 s. 567, se även prop. 1996/97:100, Del I, s. 418 f. och s. 611 f.). När lagen om skatteflykt tillämpas är det regelmässigt fråga om så komplicerade förhållanden att det råder ovisshet om utgången (prop. 1989/90:74 s. 342). Anstånd kan även kombineras med krav om ställande av säkerhet (63 kap. 8 § SFL).

### **6.3 Tillämpningsområde**

#### **Skatter**

Lagen kan tillämpas vid taxering till kommunal- och statlig inkomstskatt. För 2007 och tidigare års taxeringar är skatteflyktslagen även tillämplig på taxering till förmögenhetsskatt (se övergångsbestämmelserna till SFS 2007:1401).

Andra skatter, som t.ex. mervärdesskatt, expansionsfondsskatt och fastighetsskatt omfattas inte.

#### **Avgifter**

Egenavgifter påverkas bara indirekt då inkomsten ändras (prop. 1980/81:17 s. 17–18). Detta torde gälla även för den särskilda löneskatten. Det innebär att skatteflyktslagen inte är tillämplig exempelvis när en näringsverksamhet omvandlas till passiv i stället för aktiv, eftersom inkomstskatten är densamma. Att den särskilda löneskatten är lägre än egenavgifterna saknar betydelse.

#### **Skatteflyktslagen och EU-rätten**

I RÅ 2007 ref. 52 har Högsta förvaltningsdomstolen gjort ett allmänt uttalande om förhållandet mellan skatteflyktslagen och EU-rätten. Att vissa bestämmelser befunnits oförenliga med EU-rätten hindrar enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte att skatteflyktslagen, om förutsättningarna för tillämpning av lagen föreligger, kan tillämpas i det enskilda fallet. Domstolen skriver bl.a. följande:

”Skatteverkets talan i Regeringsrätten avser enbart fråga 4, dvs. om skatteflyktslagen är tillämplig. En tillämpning av den lagen kan inte ge ett resultat som är oförenligt med gemenskapsrätten. Skatteverkets talan bör därför uppfattas som en begäran att Regeringsrätten skall slå fast att gemenskapsrätten inte hindrar att skatteflyktslagen tillämpas på överlåtelsen av aktierna i Z.

Ett syfte med de aktuella bestämmelserna i 53 kap. IL är att skapa förutsättningar för en beskattning av en värdestegring på svenska aktier i vissa situationer där beskattning inte kan ske enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL (jfr prop. 1998/99:15 s. 174 f. och SOU 2005:99



s. 203 ff.), ibland modifierad genom skatteavtal. EG-domstolen har uttalat att bestämmelserna i 53 kap. är för långtgående och inte förenliga med EG-fördragets reglering av rätten till fri etablering och fria kapitalrörelser (C-436/00 X och Y). Detta utesluter inte att det i ett enskilt fall kan finnas grund för att ingripa mot vad som kan betecknas som skatteflykt i förhållande till tioårsregeln.”

## 6.4 Förutsättningar

Se 2 § skatteflyktslagen.

Lagen är uppbyggd på så sätt att vid taxeringen ska hänsyn inte tas till en eller flera rättshandlingar om lagens förutsättningar är uppfyllda. Om lagen ska tillämpas eller inte beror bl.a. på i vad mån den skattskyldige medverkat i förfarandet och vilka skäl den skattskyldige haft för sitt handlande. Samma förfarande kan således godkännas för en person men underkännas för en annan. Man måste därför vara försiktig vid tolkningen av rättsfall på området.

### 6.4.1 Rättshandlingen och den skattskyldiges medverkan

Rättshandlingar kan vara av många olika slag. Att ge koncernbidrag, utge konvertibla skuldebrev, överlåta tillgångar, bilda dotterbolag respektive betala en ränta är t.ex. rättshandlingar (se beträffande sistnämnda rättshandling RÅ 1986 ref. 54 och RÅ 2007 ref. 84).

Den skattskyldige ska ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna direkt eller indirekt.

Det uppställs således inget krav på att den skattskyldige själv ska ha företagit rättshandlingen eller rättshandlingarna. Med indirekt medverkan avses exempelvis att den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdarens medverkan eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen. Sådan indirekt medverkan kan i allmänhet antas föreligga vid transaktioner via familjemedlemmar och dylikt. Om rättshandlingen företagits av ett handelsbolag eller ett aktiebolag som den skattskyldige äger får indirekt medverkan anses föreligga (prop. 1996/97:170 s. 41 f.).

Det är inte något krav att förmånen ska ha uppkommit genom att den skattskyldige eller den juridiska personen ensam har

företagit en rättshandling (prop. 1982/83:84 s. 17). Det är tillräckligt att den ingår i en serie rättshandlingar i vilka den skattskyldige eller den juridiska personen medverkat. Kravet på bevisning för att indirekt medverkan ska anses föreligga i de rättshandlingar som kompletterar den skattskyldiges eller den juridiska personens egna kan av naturliga skäl inte ställas särskilt högt. Det bör vara tillräckligt att rättshandlingarna för en utomstående betraktare framstår som en enhet.

I RÅ 1997 ref. 67 köpte en fysisk person ett aktiebolag med uteslutande monetära tillgångar. Bolaget delade sedan ut tillgångarna till honom. Han ansågs ha medverkat till utdelningen.

I RÅ 1998 not. 195 ansågs ett aktiebolag ha medverkat i ett förfarande som bestod i dels att bolaget gav ut vinstandelsbevis med rörlig ränta på allmänna marknaden, dels att äganderätten till bolaget överfördes till en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen. Prövningen avsåg bestämmelsernas lydelse fr.o.m. ingången av 1998.

RÅ 1984 1:46 avsåg en äldre lydelse av skatteflyktslagen och är numera sannolikt obsolet i det här avseendet.

I RÅ 2000 ref. 21 I hade bolaget träffat ett kommissionärsavtal med ett annat bolag som bedrev den egentliga verksamheten och därigenom medverkat i ett förfarande som innebar att man ändå, trots att verksamheten överlåtits, kunde fortsätta att redovisa vinsterna från den och kvitta mot ett underskott.

I RÅ 2000 ref. 21 II hade bolaget dels givit koncernbidrag, dels mottagit aktieägartillskott och på så sätt medverkat till att ett underskott uppkommit i bolaget som skulle kunna användas för kvittning mot vinster även efter det att koncernförhållandet upplöstes.

I RÅ 2001 ref. 12 var en av de skattskyldiga VD och satt med i ledningsgruppen för det bolag som givit ut konvertibler i utländsk valuta. Skatterättsnämnden ansåg att han medverkat i utformningen av lånevillkoren. En annan skattskyldig var datakonsult och gruppchef men ägde inga aktier i bolaget. Han ansågs inte ha medverkat i valet av emissionsvaluta och skatteflyktslagen var därför inte tillämplig på honom. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet.

RÅ 2002 ref. 24 avser ett fall där utgivande av konvertibla skuldebrev till endast vissa aktieägare försköt äganderätten i ett bolag på sådant sätt att koncernbidrag kunde ges till en

annan aktieägare. Såväl det utgivande bolaget som dess moderbolag ansågs ha medverkat i förfarandet.

Se även RÅ 2006 not. 89 där man använt sig av teckningsoptioner i stället för konvertibler.

#### 6.4.2 Skatteförmånen

Rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Före 1998 gällde att förmånen skulle vara ”inte oväsentlig”.

#### Vad avses med skatteförmån?

Med skatteförmån avses allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen (prop. 1982/83:84 s. 17).

I de fall där Högsta förvaltningsdomstolen hittills funnit att den skattskyldige erhållit en skatteförmån har han i allmänhet skaffat sig ett avdrag eller ett större underlag för avdrag. Det har gällt avdrag för reaförlust, räntor, 3 000 kr-avdrag vid försäljning av fastighet (enligt äldre regler), större underlag för framtida skogsavdrag, gamla förluster eller koncernbidrag. Man kan också tänka sig fall där rättshandlingen leder till t.ex. en skattereduktion eller till en mer förmånlig skatteberäkning.

Om en inkomst blir skattefri i stället för skattepliktig eller träffas av en lindrigare beskattning än vad som annars skulle ha blivit fallet föreligger också en skatteförmån (RÅ 1989 ref. 83 och RÅ 1997 ref. 67).

Detsamma gäller när en utgift blir avdragsgill i stället för inte avdragsgill. I RÅ 1986 ref. 54, se avsnitt 6.4.3, ansåg domstolen att B:s rätt till avdrag för räntan var en inte oväsentlig skatteförmån. Även i RÅ 2001 ref. 79 ansågs den skattskyldiges rätt till ränteavdrag vara en skatteförmån. I RÅ 1990 ref. 22 hade en fader sålt en fastighet med reaförlust till sina barns aktiebolag. En skatteförmån ansågs föreligga (jfr numera 44 kap. 24 § IL).

I RÅ 1998 not. 195 gjordes den rörliga räntan på vinstandelsbevis utgivna av ett aktiebolag avdragsgill genom att äganderätten till aktiebolaget formellt lades på en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen.

Kringgående av en avdragsbegränsning är också en skatteförmån. I RÅ 1990 ref. 101 I och II hade de skattskyldiga köpt andelar i utdelningsfonder kort före utdelningen, uppburit denna och sedan omgående sålt andelarna igen med en reaförlust som var ungefär lika stor som utdelningen. Det ansågs att förfarandet kunde innebära en skatteförmån genom s.k.

växling av inkomstslag, dvs. reaförlusten kunde dras av från reavinster och utdelningen kvittas mot avdrag i inkomstslaget kapital. På så sätt kringgicks avdragsbegränsningen för underskott i förvärvskälla. Se även RÅ 1994 ref. 56. Reglerna är numera ändrade.

I RÅ 1994 ref. 52, RÅ 1994 not. 486, RÅ 1995 ref. 32, RÅ 1995 ref. 33 och RÅ 1996 not. 240 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att utnyttjande av den dubbla avdragsrätten för förluster i handelsbolag, som förelåg fram till 1988, var en skatteförmån.

Betalningar kan också utväxlas mellan två parter i intressegemenskap med skattemässig effekt på ena hållet men inte på det andra (RÅ 1989 ref. 31, se avsnitt 6.4.3 nedan).

Någon skyldighet att höja sin skatt genom att maximera sina inkomster finns inte. Det är exempelvis tillåtet för en privatperson att ge bort egendom. I RÅ 1985 1:51 överlät en person en fastighet till sin hustru, som avsåg att sälja den. Med hänsyn till villkoren bedömdes överlåtelsen till hustrun som gåva. Skatteflyktslagen var då inte tillämplig. Se även RÅ 1984 1:46.

Det är tillåtet att placera egendom så att den inte ger avkastning eller lägre avkastning än vad som varit möjligt att få. I RÅ 1985 1:68 avsåg en person att lämna ett räntefritt lån till sin dotter. Avsikten med lånet var inte, i motsats till vad som vanligen är fallet i liknande situationer, att avkastningen skulle användas till barnets uppehälle. Domstolen ansåg inte att en skatteförmån förelåg.

I inkomstslaget näringsverksamhet finns dock regler om uttagsbeskattning (22 kap. IL). Dessa leder till beskattning när egendom ges bort eller räntefria lån lämnas om inga undantag från beskattning medges enligt lag eller rättspraxis. Om ett förfarande innebär att reglerna om uttagsbeskattning inte alls blir tillämpliga kan detta innebära en skatteförmån.

I RÅ 1990 ref. 11 sålde S en fastighet (inkomstslaget kapital) till sitt bolag med en måttlig realisationsvinst. Bolaget sålde sedan fastigheten vidare samma dag till en utomstående till ett betydligt högre pris. Högsta förvaltningsdomstolens majoritet fann att S som ägare till aktiebolaget hade fördel av affären genom att den sammanlagda beskattningen av transaktionen blev lägre än om S sålt fastigheten direkt till en utomstående. Detta kunde emellertid inte anses innebära att förfarandet

medfört en skatteförmån för S i den mening som avses i 2 § lagen om skatteflykt.

I RÅ 1997 ref. 67 avsåg en person att förvärva ett aktiebolag med fria vinstmedel, låta bolaget dela ut dessa till sig och där- efter avyttra bolaget. En del av utdelningen blev undantagen från beskattning. Avyttringspriset kunde förväntas understiga förvärvspriset med ett belopp som ungefär motsvarade utdelningen. En skatteförmån ansågs föreligga eftersom för- farandet innebar att ett skattemässigt underskott uppkom trots att det ekonomiskt sett inte lett till vare sig vinst eller förlust.

I RÅ 2000 ref. 21 II skulle ett bolag ge koncernbidrag och ta emot aktieägartillskott från samma företag och erhöll därmed ett underskott som skulle kunna kvittas mot framtida vinster så att dessa inte beskattades. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att en skatteförmån fick anses föreligga för bolaget.

I RÅ 2009 not. 201 önskade en koncern behålla underskott som uppstått i XAB även efter att XAB avyttrats externt. YAB, underskottsföretag, lämnade därför koncernbidrag till XAB, underskottsföretag, inför den externa försäljningen av XAB. Koncernbidraget finansierades med ett lån från moder- företaget Z Ltd. Domstolen ansåg, med hänvisning till RÅ 2000 ref. 21 II, att en skatteförmån förelåg.

I RÅ 2010 ref. 51 ägde en fysisk person flera Luxemburg- baserade holdingbolag via en kapitalförsäkring. Ett av holding- bolagen bildade ett AB där han var verksam. När aktierna sedermera avyttrades kom hela köpeskillingen att tillfalla holdingbolaget. Högsta förvaltningsdomstolen menade att det förelåg en skatteförmån redan då det skapats en möjlighet att förfoga över köpeskillingen utan skattekonsekvenser.

I tre domar från Högsta förvaltningsdomstolen från slutet av år 2001 behandlas omstruktureringar. Skatterättsnämnden ansåg i alla tre att sådan skatteförmån som avses i skatteflyktslagen förelåg.

I två av fallen rörde det sig om ett förfarande som innebar att fysiska personer kringgick reglerna i 53 kap. IL om avskatt- ning då ett bolag säljs över till en utländsk koncern som ägs av de fysiska personerna. Man hade i dessa fall lagt in andra svenska bolag mellan sig själv och det bolag som skulle överföras. Försäljningarna gjordes till underpris. Se RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188.

I det tredje fallet rörde det sig om en kommun som för marknadspris sålde ett dotterbolag till ett eget nyskapat bolag mot ersättning i form av en räntebärande revers. Dotterbolaget lämnade koncernbidrag till sitt nya moderbolag som i sin tur betalade ränta till kommunen som blev skattefri. Vinsten i dotterbolaget blev på så sätt skattefri i den mån den fördes vidare uppåt i koncernen. Se RÅ 2001 ref. 79. Jfr även RÅ 2007 ref. 85 avseende investmentföretag (se vidare avsnitt 6.4.4).

I RÅ 2002 ref. 24 rörde det sig om en situation där flera företag samverkade genom ett bolag. Genom att det ena ägarföretaget innehade aktier och det andra ägarföretaget konvertibler i samverkansbolaget blev det möjligt för det förstnämnda ägarföretaget att med skattemässig verkan ta emot koncernbidrag från samverkansbolaget. Se även RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65.

Under 2009 har ytterligare två domar avdömts där fråga varit om omstruktureringar.

I RÅ 2009 not. 86 var fråga om en koncernintern överlåtelse av en fastighet till underpris till ett handelsbolag. Handelsbolagsandelarna avyttrades därefter externt för marknadspris. Underprisöverlåtelsen medförde ett nedskrivningsbehov för moderbolaget enligt bestämmelsen i 27 kap. 6 § IL på andelarna i det överlåtande företaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att nedskrivningen, vilken neutraliserade vinsten på handelsbolagsandelarna, utgjorde en skatteförmån.

I RÅ 2009 not. 88 hade fastigheter överlåtits till underpris från X AB till handelsbolag bildat av två utländska koncernföretag. De utländska företagen avyttrade därefter handelsbolagsandelarna för marknadspris till ett systerföretag till X AB, Y AB, och tillika underskottsföretag. Utebliven uttagsbeskattning hos X AB (23 kap. 16, 17 och 26 § IL) ansågs utgöra en skatteförmån (se avsnitt 6.4.4).

Som exempel på andra regler som efter skattereformen kan vara aktuella i samband med skatteflyktstransaktioner kan nämnas följande.

Skattesatserna är inte desamma för inkomster av tjänst och näringsverksamhet å ena sidan och för inkomster av kapital å andra sidan. Det kan därför vara en skatteförmån att flytta intäkter till lågt beskattade inkomstslag och att flytta kostnader till högt beskattade inkomstslag i den mån detta är möjligt.

Då ett fåmansföretag givit ut konvertibler i utländsk valuta har inte reglerna om beskattning av avkastning i inkomstslaget tjänst blivit tillämpliga. Beskattning har i stället skett i inkomstslaget kapital i sin helhet. Detta har av Skatterättsnämnden ansetts som en sådan skatteförmån som avses i skatteflyktlagen (RÅ 2001 ref. 12). I RÅ 2009 not. 171 ansågs inte en skatteförmån föreligga när den så kallade basbeloppsregeln (57 kap. 4 § IL) kunnat utnyttjas två gånger. Däremot ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det förelåg en skatteförmån när kvalificerade andelar via flera interna andelsavyttringar kom att avyttras som icke kvalificerade andelar. Vinsten beskattades enbart i inkomstslaget kapital (RÅ 2009 ref. 31, se även avsnitt 6.4.4). I RÅ 2009 ref. 47 I köptes förutom aktier i ett bolag även ett villkorat aktieägartillskott. Amorteringar på detta beskattades i inkomstslaget kapital i stället för enligt reglerna i 57 kap. IL. Förfarandet var endast betingat av skatteskal. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg ändå att SKFL inte kunde tillämpas. I RÅ 2009 ref. 47 II, liknande omständigheter, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att SKFL var tillämplig på förfarandet (se avsnitt 6.4.4).

Vidare är avdragsrätten för kapitalförluster numera begränsad på olika sätt. Om man undviker dessa avdragsbegränsningar har man erhållit en skatteförmån.

Som en skatteförmån har också ansetts att ett bolag som inte kunnat göra underskottsavdrag mot koncernbidrag i stället genom kommissionsavtal skaffat sig en inkomst från ett annat bolags verksamhet och därmed kunnat kvitta gamla underskott mot detta i stället (RÅ 2000 ref. 21 I).

**Vem ska få förmånen?**

Skatteförmånen ska ha tillkommit den skattskyldige själv. Att t.ex. någon i hans familj får lägre skatt är inte tillräckligt (prop. 1980/81:17 s. 27 och prop. 1996/97:170 s. 42). Det är i så fall denne familjemedlems taxering som kan bli aktuell för ändring på grund av skatteflyktlagen.

I RÅ 1985 1:13 hade hustrun ärvt en fastighet med skog som hon sålde till mannen för ett pris som motsvarade senaste förvärvspris plus uppräkningsindex enligt dåvarande skatte regler. Mannen fick då ett större utrymme för skogsavdrag än hustrun hade haft. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg det inte visat att mannen genom sitt köp av fastigheten från hustrun erhållit någon skatteförmån i den mening som avses i skatteflyktlagen. I detta fall fick således ingen av makarna någon sådan skatteförmån. Jfr även RÅ 1990 ref. 11 ovan.

I RÅ 2006 ref. 45 hade en fysisk person skänkt bort rätten till utdelning på aktier under fem år till en skattefri stiftelse. SKFL ansågs inte tillämplig, se även RÅ 2009 ref. 68 beträffande utdelning i fåmansföretag.

**När ska förmånen  
uppkomma?**

Skatteförmånen behöver inte uppkomma det aktuella taxeringsåret. I RÅ 1984 1:92 erhöll de skattskyldiga ett större underlag för framtida skogsavdrag och i RÅ 1989 ref. 31 skapades ett underskott som kunde användas som ett framtida förlustavdrag. I RÅ 2010 ref. 51 hade, genom att avyttra ett fåmansföretag via en kapitalförsäkring, skapats möjlighet att förfoga över upparbetade vinstmedel utan beskattning. I Högsta förvaltningsdomstolens praxis uppställs således inget krav på att skatteförmånen faktiskt ska vara utnyttjad utan det har räckt att möjlighet till framtida lägre skatt är för handen. Högsta förvaltningsdomstolen har heller inte krävt någon utredning beträffande frågan om det är sannolikt att förmånen rent faktiskt ska kunna realiseras i framtiden.

Det uttalas i prop. 1996/97:170 s. 45 att det även fortsättningsvis ska krävas att det vid prövningstillfället framgår att den skattskyldiges skatteförmån kan komma att ”realiseras”. Som framgår ovan överensstämmer detta inte med Högsta förvaltningsdomstolens synsätt. Med hänsyn till att man bör kunna ta ställning till en taxering redan vid beskattningsårets utgång utan att avvakta senare händelser, anser Skatteverket emellertid att Högsta förvaltningsdomstolens synsätt är det riktiga. Om den skattskyldige sålunda erhåller ett större underlag för framtida avdrag eller en förlust som kan dras av mot framtida intäkter så föreligger en sådan skatteförmån som avses i lagen oavsett om avdraget senare faktiskt utnyttjas eller ej. Detta har också bekräftats i senare praxis från RR.

I båda rättsfallen RÅ 2000 ref. 21 I och RÅ 2000 ref. 21 II har förfarandet inneburit att man tillskapat möjligheter till framtida kvittning av underskott mot överskott.

I det första fallet hade ett bolag ett underskott och genom att träffa ett avtal med ett annat bolag kunde man försäkra sig om att de eventuella vinsterna från det företags verksamhet skulle redovisas i underskottsbolaget. I och med det skulle underskottet kunna komma att utnyttjas vilket inte var fallet om bolaget i stället fått koncernbidrag på grund av avdrags-spärr. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde ingen prövning av om någon faktisk kvittning skulle kunna ske utan skatteflyktslagen ansågs ändå tillämplig.



I det andra fallet hade ett bolag en vinstgivande verksamhet. Genom att ge koncernbidrag som fick dras av och samtidigt erhålla aktieägartillskott som inte skulle redovisas som intäkt skapades ett underskott i bolaget som skulle kunna kvittas mot vinsterna i framtiden. Inte heller i detta fall gjordes någon prövning av om kvittning faktiskt skett utan även i detta fall ansågs skatteflyktslagen tillämplig.

Se även fallen med kommuns koncern ovan, RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2002 ref. 24 respektive RÅ 2006 not. 89.

Ett förfarande som det första året ger en skatteförmån kan med tiden visa sig vara ofördelaktigt (prop. 1980/81:17 s. 28). Tillämpningen måste emellertid i första hand grundas på en bedömning av aktuella förhållanden. En tillämpning av skatteflyktsklausulen bör inte kunna undvikas genom påståenden om tänkbara framtida skatteolägenheter av de ifrågasatta avtalen. Så bör endast vara möjligt om olägenheterna blir aktuella inom en relativt snar framtid.

Det kan också vara så att ett antal rättshandlingar vidtas ett år och att dessa rättshandlingar sedan ger upphov till skatteförmåner under flera år, t.ex. avdrag för räntebetalningar. Skatteeffekten (skatteförmånen) uppkommer då varje år betalning av ränta görs och skatteflyktslagen får då i förekommande fall tillämpas varje år.

**Hur stor ska förmånen vara?**

Förmånen skulle vid tolkning av den ursprungliga skatteflyktslagen med ledning av förarbetena till denna, uppgå till åtminstone något tusental kronor i fråga om transaktioner av engångskaraktär (prop. 1980/81:17 s. 27 f.). Förändringar i penningvärdet sedan dess beaktades. Departementschefen utgick ifrån att normalt endast fall som rörde betydande belopp togs upp från det allmännas sida (prop. 1980/81:17 s. 33). Äldre praxis får ses mot denna bakgrund.

Sedan 1998 ska förmånen vara ”väsentlig”, vilket betyder att kraven på förmånens storlek har skärpts. Förändringen har genomförts av bl.a. processekonomiska skäl och det krävs att skatteförmånen uppgår till betydligt större belopp än något tusental kronor. Man bör också fortsättningsvis beakta penningvärdets förändring. Man bör även beakta om förfarandet medför sänkt skatt vid mer än ett års taxering (prop. 1996/97:170 s. 45).

Vid bedömning av skatteförmånens storlek tar man endast hänsyn till de skatter som direkt berörs av klausulen och inte till t.ex. egenavgifter eller rätt till inkomstprövade bidrag.

#### **6.4.3 Övervägande skälet för förfarandet**

Med hänsyn till omständigheterna ska det kunna antas att skatteförmånen utgör det övervägande skälet för förfarandet. Observera att enligt den ursprungliga lagen, tillämplig mellan 1981 och 1992, skulle skatteförmånen utgöra det avgörande skälet för förfarandet; från 1 juli 1995 och till och med 1997 skulle skatteförmånen utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

#### **En objektiv bedömning**

Det avgörande är inte vad den skattskyldige avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framstår som det övervägande skälet för förfarandet.

Man bör med andra ord skilja mellan de fall då den skattskyldige får anses ha andra godtagbara skäl än skatteförmånen för sitt handlande och fall då sådana skäl saknas eller där de har mindre betydelse.

I prop. 1982/83:84 s. 21 och 44 samt SkU 1982/83:20 s. 13 uttalades att det krävdes att skattefördelarna träder i förgrunden på ett sådant sätt att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen. Det var på grund av att detta motivuttalande ansågs ha fått alltför stort genomslag i rättspraxis som rekvisitet ändrades till "övervägande skälet" (prop. 1996/97:170 s. 43). Skatteförmånen bör vid en objektiv betraktelse väga tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (prop. 1996/97:170 s. 44).

#### **Kommersiella skäl**

Skatteflyktslagen kan inte tillämpas på transaktioner som företas av rent kommersiella skäl, t.ex. marknadsmässiga eller organisatoriska.

I äldre praxis, som enligt Skatteverkets mening kan vara relevant även fr.o.m. 1998, finns följande rättsfall.

I RÅ 1984 Aa 189 sålde två personer en jordbruksfastighet för att sedan köpa tillbaka bostadshuset. Orsaken uppgavs vara dels att man enligt dåvarande regler fick göra 3 000 kr-avdrag vid realisationsvinstberäkningen, dels att köparen fick alla kostnader och allt besvär med avstyckningen och dessutom möjlighet att avverka skog för att finansiera köpet. Skatteförmånen ansågs inte vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1987 ref. 131 skulle två personer sälja sina aktier i ett bolag. Bolaget var förpliktigt att betala ut pensioner till dem. Vid försäljningen avsåg säljarna att avstå från denna förmån. Som skäl angavs att det från både säljarnas och en köparens synpunkt vore praktiskt lämpligt att säljarna inte hade kvar något engagemang i bolaget. Den eventuella skatteförmånen ansågs därför inte som det huvudsakliga skälet för avståendet. (Observera att man inte tar ställning till om en skatteförmån faktiskt föreligger eller ej.) Se även RÅ 1989 ref. 3.

#### **Benefika skäl**

Familjerättsliga överväganden har också betydelse. Det är t.ex. vanligt att föräldrar vidtar rättshandlingar för att gynna sina barn. I två avgöranden (RÅ 1985 1:69 och RÅ 1985 Aa 218, jfr även RÅ 1998 not. 166) avsåg en förälder att köpa en fastighet till marknadspris, sälja den till sina barn till taxeringsvärdet och kvitta realisationsförlusten mot tidigare uppkomna realisationsvinster. (Numera är sådan förlust inte avdragsgill, 44 kap. 24 § IL.) Högsta förvaltningsdomstolen fann att förfarandet innebar en betydande förmögenhetsöverföring till barnen och att skatteförmånen därför inte kunde anses vara det huvudsakliga skälet för förfarandet. Jfr dock RÅ 1990 ref. 22 nedan där skatteflyktslagen var tillämplig.

I RÅ 1985 1:42 betalade två föräldrar sin dotters räntor då hon var i en ekonomisk krissituation och banken inte godtog henne som ensam betalningsansvarig för lånet. Skatteförmånen ansågs inte vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 2006 ref. 45 ansågs SKFL inte tillämplig då en fysisk person överlät rätt till framtida utdelning på aktier avseende fem år till en stiftelse där inkomsten blev skattefri. Utgången blev densamma i RR 2009 ref. 68 där en person som gåva överlätit rätt till framtida utdelning på kvalificerade andelar i ett kpongbolag.

#### **Skatteskal**

I följande fall har skatteförmånen ansetts som det huvudsakliga skälet för förfarandet. Samma bedömning bör därför göras i liknande fall då nya lydelsen av SKFL är tillämplig i de fall lagstiftningen på området inte ändrats.

I RÅ 1984 1:92 hade ägaren till en jordbruksfastighet avlidit. Avsikten var att den efterlevande maken skulle tillskiftas fastigheten och sedan sälja den till sönerna. Dessa skulle då få ett större ingångsvärde för framtida skogsavdrag än om de hade köpt fastigheten av dödsboet direkt. Som orsak till förfarandet angavs att man helt ville kompensera modern för

det marknadsmässiga värdet av hennes fastighetsdel. Då detta syfte uppenbarligen kunde uppnås genom mera näraliggande förfaranden ansågs skatteförmånen utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1985 Aa 62 avsåg en person att sälja en fastighet till sin fru till underpris och därigenom få en realisationsförlust som han enligt dåvarande regler kunde kvitta mot en tidigare uppkommen realisationsvinst. Han uppgav att transaktionen genomfördes av jämlikhetsskäl då han själv ägde ett annat hus. Skatteförmånen bedömdes emellertid vara det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1986 ref. 54 hade A för avsikt att sälja en fastighet till sin hustru B. Hon skulle betala genom att ge honom en räntebärande revers. A skulle sedan ge reversen till deras gemensamma barn för att ge dem medel till deras utbildning och uppfostran. Enligt förslaget till köpeavtal skulle emellertid det tilltänkta förfarandet fullföljas bara om B medgavs rätt till avdrag för ränta. Det nämnda syftet kunde också uppnås på ett enklare sätt. Det tilltänkta förfarandet framstod därför som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen för B. Skatteförmånen ansågs därför som det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1989 ref. 31 ökades förlusten i ett dotterbolag före försäljning genom att dotterbolaget lämnat ett avdragsgillt koncernbidrag till moderbolaget som samtidigt lämnat dotterbolaget ett aktieägartillskott som täckt förlusten. I målet uppgavs att syftet med koncernbidraget var att återställa tidigare resultatreglerande åtgärder för att ge en mer rättvis bild av ställningen i koncernen. Transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka antogs ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i bolaget, framstod emellertid som praktiskt taget meningslösa om man bortser från skatteförmånen för dotterbolaget. Denna skatteförmån ansågs därför ha varit det huvudsakliga skälet till transaktionerna.

I RÅ 1989 ref. 83 (se avsnitt 6.4.4) var fråga om försäljning av ett moderbolag till vinstbolag i stället för försäljning av vinstbolaget direkt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg med hänsyn till omständigheterna att skatteförmånen kunde antas vara det huvudsakliga skälet.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde en fader en fastighet med förlust till barnens aktiebolag. Högsta förvaltningsdomstolen fann att

omständigheterna i målet var sådana att anordningen med bolaget ansågs ha tillkommit för att fadern skulle få avdrag för en framkallad reaförlust som annars inte varit avdragsgill vid en direktförsäljning till barnen. (Förfarandet skulle inte medföra lägre skatt enligt nuvarande regler, 44 kap. 24 § IL.) Skatteförmänen kunde därför antas utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet. Att barnens förmögenhet ökade vid en försäljning till bolaget påverkade inte bedömningen.

Skillnaden mellan RÅ 1990 ref. 22 och de tidigare nämnda rättsfallen (RÅ 1985 1:69 och RÅ 1985 Aa 218) där gåva till barnen innebar att skatteförmänen inte var det huvudsakliga skälet till förfarandet torde vara att det inte rör sig om samma förfarande som är under bedömning. I de tidigare avgörandena har det rört sig om överlåtelse till barnen. I detta senare rättsfall har man lagt in ett aktiebolag som köpare mellan fadern och barnen och därmed avsett att kringgå det efter tidigare rättsfall införda förbudet mot avdrag för reaförlusten vid försäljning direkt till barnen.

I RÅ 1990 ref. 101 (se avsnitt 6.4.2 ovan, växling av inkomstslag med hjälp av andelar i utdelningsfonder) ansåg Högsta förvaltningsdomstolen med hänsyn till omständigheterna att skatteförmänen utgjort i vart fall det huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1992 ref. 21 bedrevs partnerleasing med underskott, i vart fall på kort sikt. Skatteförmänen var det avgörande skälet för leasingverksamheten.

I handelsbolagsmålen RÅ 1994 ref. 52, RÅ 1994 not. 486, RÅ 1995 ref. 33 och RÅ 1996 not. 240 ansågs den dubbla avdragsrätten för förluster som fanns fram till 1988 som huvudsakliga skälet för förfarandet.

I RÅ 1994 ref. 56 användes utdelningsbolag för växling av inkomstslag och kringgående av bestämmelserna om begränsning av avdrag för underskott i förvärvskälla. Skatteförmänen ansågs som skälet för förfarandet.

#### **Nya lydelsen**

Följande rättsfall avser skatteflyktslagen i dess nya lydelse.

I RÅ 1998 not. 195 innebar förfarandet att rörlig ränta på ett vinstandelslån gjordes avdragsgill genom att äganderätten till bolaget överfördes till en stiftelse som kontrollerades av innehavarna av vinstandelsbevisen. Skatteförmänen ansågs som det övervägande skälet för förfarandet.

I RÅ 2000 ref. 21 I fanns visserligen skäl för att slå samman all verksamhet i ett bolag, men Skatterättsnämnden ansåg att skatteförmånen fick antas vara det övervägande skälet för ett samtidigt ingående av kommissionärsavtalet som ledde till att vinsten av verksamheten beskattades i ett annat bolag. Högsta förvaltningsdomstolen delade denna bedömning.

I RÅ 2000 ref. 21 II angavs att syftet med transaktionerna var att möjliggöra att de skattemässiga underskott som fanns i ett bolag skulle kunna utnyttjas. domstolen skrev att det framstår som praktiskt taget meningslöst att genomföra transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott om det inte vore för att åstadkomma skatteförmånen. Den fick därför antas utgöra det övervägande skälet för förfarandet.

I RÅ 2010 ref. 51 hävdade den skattskyldige att skälet till att äga AB via ett utländskt holdingbolag som i sin tur utgjorde tillgång i en utländsk kapitalförsäkring var att etablera verksamhet inom EU. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att ägarstrukturen framstod som praktiskt taget meningslös bortsett från skatteeffekten.

Se även fallen, RÅ 2001 ref. 79, RÅ 2002 ref. 24, 2006 not. 89, RÅ 2007 not. 65, RÅ 2007 ref. 85, RÅ 2009 ref. 31, RÅ 2009 ref. 47 I och RÅ 2009 not. 201 (avsnitt 6.4.4).

#### **Bevisbördan**

Eftersom det är den skattskyldige som bäst känner till skälen för sitt handlande ankommer det på honom att göra sannolikt att han haft andra godtagbara skäl för sitt agerande än skatteförmånen.

#### **6.4.4 Lagstiftningens syfte**

En sista förutsättning för skatteflyktslagens tillämpning är att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och av de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (prop. 1996/97:170 s. 38 ff.; angående äldre rätt se prop. 1980/81:17 s. 25 f. och prop. 1982/83:84 s. 19 f.).

#### **Reglernas syfte**

En tillämpning av skatteflyktslagen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte, såsom det har kommit till uttryck genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning.

Bedömningen av lagstiftarens intentioner ska således i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål, såsom de har kommit till uttryck i lagtext. Även efter 1998 års lagändring ska ledning emellertid kunna hämtas ur lagmotiven (prop. 1996/97:170 s. 40).

Nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram om hur lagstiftningen borde se ut ska enligt de ursprungliga förarbetena inte läggas till grund för bedömningen (prop. 1980/81:17 s. 26).

### **Kringgående**

Är det fråga om en kringgåendetransaktion är läget i allmänhet det att vissa regler formellt sett är tillämpliga medan det materiellt sett framstår som riktigare att tillämpa andra regler. Det blir här en uppgift för rättstillämpningen att efter en sammanvägning av motiven för de olika reglerna avgöra om en taxering på grundval av förfarandet och således enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftningens syfte. Är så fallet är det meningen att domstolarna i stället ska tillämpa de materiellt sett riktigare reglerna analogt.

I kringgåendefallen är det således meningen att prövningen ska göras med ledning av syftet för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgåtts. Om grunderna för de olika reglerna är motstridiga får man pröva vilka som bör ha försteg i den aktuella situationen.

När den skattskyldige t.ex. utnyttjat en avdragsregel är det syftet med denna som ska beaktas. Inte sällan måste man också beakta syftet med andra bestämmelser, t.ex. sådana som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Om den skattskyldige försöker kringgå en stopplagstiftning ska syftet med denna således beaktas.

### **Oklarhet**

Det kan ibland vara svårt att klargöra vad som ska anses stå i överensstämmelse med eller strida mot lagstiftningens syfte. Skattereglerna bildar inte alltid ett enhetligt mönster. De transaktioner som kan föranleda tillämpning av skatteflyktsklausulen är ofta av komplicerad natur. Trots sådana komplikationer torde det oftast vara möjligt att efter en analys fastställa vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens syfte. Går det inte att ge ett entydigt svar på denna fråga är förutsättningarna för att underkänna den skattskyldiges förfarande inte uppfyllda. Oklarhet beträffande lagstiftningens syfte måste med andra ord gå ut över den fiskala sidan (prop. 1980/81:17 s. 26).

Före lagändringen 1983 krävdes att förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen. Ordet ”klart” togs sedan bort med hänvisning till att det framgår av rekvisitets innehåll i övrigt att det är en förutsättning att man kan utröna vad som är förenligt med eller strider mot lagstiftningens grunder.

**1998 års  
lagändring**

I 1983 års lagstiftning uttrycktes ifrågavarande rekvisit med det allmänna uttrycket ”strida mot lagstiftningens grunder” medan den närmare innebörden belystes i lagmotiven. Genom 1998 års lagstiftning, som nu gäller, uttrycks rekvisitet med orden ”strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet”. Ett syfte med ändringen är att rekvisitets innebörd så långt möjligt ska framgå direkt av lagtexten (prop. 1996/97:170 s. 39). Ett annat syfte är att lagstiftningens allmänna principer i högre utsträckning ska beaktas vid prövningen och att detta ska framgå direkt av lagtexten (prop. 1996/97:170 s. 39). Dessa allmänna principer ansåg regeringen böra betecknas ”lagstiftningens syfte” och när det gäller att bestämma innebörden av ”lagstiftningens syfte” bör detta ske med utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (prop. 1996/97:170 s. 39). Genom dessa uttryck framhävs att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte. Regeringen framhåller dock att även om omarbetningen och utbyggnaden av lagtexten bl.a. innebär att lagmotivens betydelse vid prövningen tonas ned avses självfallet – liksom vid sedvanlig lagtolkning – att vid oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem ledning bör kunna hämtas från lagmotiven (prop. 1996/97 s. 40). De regler och andra faktorer som uttrycker lagstiftningens syfte utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag. Innebär förfarandet i fråga att t.ex. en avdragsregel utnyttjas bör inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med de allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Detta kommer till uttryck genom en hänvisning till skattebestämmelsernas allmänna utformning vilket även innefattar de grundläggande



principer som skattelagstiftningen bygger på. Det är sålunda syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som ska vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Som exempel på att en regel kringgås kan nämnas fall då det finns en regel om avdragsförbud för en viss kostnad men avdrag trots detta uppnås genom ett kringgåendeförfarande (prop. 1996/97:170 s. 39 och 40).

Den ändring av rekvisitet som genomfördes med verkan fr.o.m. den 1 januari 1998 torde inte innebära någon avgörande ändring i sak.

#### **Rättsfall**

Följande rättsfall avser den äldre lydelsen av skatteflyktlagen.

#### **Rekvisitet uppfyllt**

I ovannämnda RÅ 1984 1:92 (se avsnitt 6.4.3) ansågs förfarandet inte förenligt med grunderna för dåvarande 22 § anv. p. 8 KL.

I RÅ 1985 Aa 62 (se avsnitt 6.4.3 ovan) utgick RSV:s rättsnämnd ifrån att säljaren inte skulle ha gjort motsvarande försäljning till en utomstående. Vidare skulle hans dispositionsmöjligheter till fastigheten kvarstå i stort sett oförändrade. Realisationsförlusten framstod därför som konstlad och kunde inte anses motsvara någon faktisk förlust för honom. Att medge avdrag för förlusten fick därför anses strida mot grunderna för bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet.

I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 6.4.3) ansåg domstolen att en taxering på grundval av förfarandet fick anses strida mot grunderna för bestämmelserna om avdragsrätt för periodiska understöd m.m. i 46 § anv. p. 5 KL, numera 62 kap. 7 § IL (jfr RÅ 1956 ref. 11).

I RÅ 1989 ref. 31 (se avsnitt 6.4.3) fann domstolen att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för reglerna om avdrag för koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL, numera 35 kap. IL.

I RÅ 1989 ref. 83 placerades en vinst i ett dotterbolag i en koncern. Sedan sålde ägaren moderbolaget med vidhängande dotterbolag med obeskattade vinstmedel. Ett av syftena med vinstbolagsbestämmelsen var att förhindra att en ägare av ett aktiebolag genom att först upplösa dolda reserver och förvandla bolaget till ett skalbolag med obeskattade vinstmedel och därefter sälja aktierna i skalbolaget kunde få dessa under flera år ackumulerade vinstmedel överförda till sig mot låg rea-

vinstskatt. Detta syfte talar för att ett förfarande som bara avviker från den typiska vinstbolagstransaktionen genom att vinstmedlen i stället placeras hos ett helägt dotterbolag står i strid mot grunderna för bestämmelserna. I förarbetena till lagen mot skatteflykt gjordes också i anslutning till ett likartat exempel uttalanden av innebörd att ett förfarande, där fråga egentligen inte var om en försäljning av de i och för sig ointressanta aktierna i moderbolaget utan av aktierna i vinstbolaget, måste anses strida mot grunderna för vinstbolagsbestämmelserna. Högsta förvaltningsdomstolen fann att en taxering på grundval av förfarandet således skulle strida mot grunderna för lagstiftningen.

I RÅ 1990 ref. 22 sålde en fader en fastighet till sina barns aktiebolag med förlust. Domstolen fann att bestämmelsen i dåvarande 36 § anv. p. 4 KL ”får anses ge uttryck för principen att avsiktligt framkallade realisationsförluster vid avyttring av fastigheter till närstående personer inte är avdragsgilla. X:s förfarande att skjuta in ett av barnen helägt aktiebolag som köpare i stället för barnen personligen kan inte ses som annat än ett kringgående av nämnda lagbestämmelse. En taxering som leder till att avdrag medges för realisationsförlust på grund av den tilltänkta avyttringen till aktiebolaget måste därför anses oförenlig med lagstiftningens grunder”. Se numera 44 kap. 24 § IL.

I RÅ 1990 ref. 101 (se avsnitt 6.4.2) ansåg domstolen att en taxering på grundval av förfarandet stred mot grunderna för bestämmelsen i dåvarande 10 § 3 mom. SIL om avdragsbegränsningen för underskott i förvärvskälla och grunderna för bestämmelsen i dåvarande 38 § anv. p. 10 KL om avkastningsfonder som införts för att förhindra att de används för växlingsförfaranden. I det aktuella fallet hade utdelningsfonder i stället för avkastningsfonder använts.

I RÅ 1997 ref. 67 hade en person ”växlat” skattefri utdelning mot sänkt reavinst. Förfarandet ansågs strida mot grunderna för lättnadsreglerna för utdelning i 3 § SIL.

Följande rättsfall avser den nya lydelsen.

I RÅ 1998 not. 195 avsåg ett aktiebolag att ge ut ett vinstandelslån med rörlig ränta på allmänna marknaden. Rätt till avdrag för räntan förelåg då enligt bestämmelserna i 2 § 9 mom. tredje stycket SIL då innehavarna av vinstandelsbevisen formellt inte skulle vara aktieägare i bolaget. Eftersom innehavarna av skuldebrev skulle erhålla inflytande över

aktiebolaget genom en stiftelse ansågs emellertid att förfarandet skulle strida mot syftet med dessa bestämmelser. Se numera 24 kap. 5–9 §§ IL.

I RÅ 2000 ref. 21 I ansågs skatteflyktslagen tillämplig på följande förfarande. Efter ägarförändring hade ett kommissionärsavtal ingåtts där kommittenten var ett förlustföretag och begränsningar förelåg i fråga om rätten till kvittning av underskott mot koncernbidrag från kommissionären. Enligt 2 § 2 mom. SIL gällde att inkomst av verksamheten i kommissionsföretaget fick redovisas hos underskottsföretaget. Överskott kunde därmed kvittas mot gamla underskott hos kommittentföretaget. Skatterättsnämnden kom fram till att förfarandet stred mot syftet med LAU och särskilt regeln i 8 § om begränsning av rätten till avdrag för underskott mot koncernbidrag efter ägarförändring. Högsta förvaltningsdomstolen var av samma uppfattning.

I RÅ 2000 ref. 21 II ansågs skatteflyktslagen också tillämplig på ett förfarande där ett moderbolag inför en förestående avyttring av ett dotterbolag tagit emot koncernbidrag från dotterbolaget med så stort belopp att underskott uppkom i det senare. Koncernbidraget möjliggjordes genom aktieägartillskott från moderbolaget till dotterbolaget. På så sätt skapades ett underskott hos dotterbolaget som kunde utnyttjas mot vinster i framtiden. Om dotterbolaget börsnoterades inträdde ingen avdragsspärr. Domstolen ansåg att förfarandet innebar att möjlighet skapades till utjämning av överskott och underskott även efter det att bolagen inte längre tillhörde samma koncern. Detta ansågs, liksom i RÅ 1989 ref. 31, strida mot syftet med lagstiftningen om koncernbidrag, jfr även RÅ 2009 not. 201.

I RÅ 2002 ref. 24 ansågs syftet med bestämmelserna om koncernbidrag i 35 kap. IL vara att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än den skulle ha varit om verksamheten bedrivits av ett enda företag och det har framhållits att en sådan resultatutjämning kan accepteras endast då företagen klart framstår som en enda skattskyldig (se t.ex. prop. 1965:126 s. 51f.). Kravet på ett mer än 90-procentigt ägande hänger samman med att dotterföretaget i sådana fall kan uppgå i moderföretaget genom absorption. Det nämndes även att frågan om att utsträcka bestämmelserna även till vissa andra fall, bl.a. då ett kraftverksbolag ägs av flera industriföretag, diskuterades men avvisades i det betänkande som låg till grund för lagstiftningen (a. prop. s. 25). I det enskilda fallet ansågs att

det aktieägande företaget och samverkansbolaget inte framstod som en enda skattskyldig utan verksamheten hade även i fortsättningen karaktär av samverkan mellan olika från varandra fristående ägare. Någon reell ägarförändring var inte heller åsyftad. En taxering på grundval av förfarandet skulle därför strida mot syftet med koncernbidragsreglerna. Jfr även RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65 (där bl.a. utdelning skulle ges efter röstetal och inte ägotal).

I RÅ 2009 ref. 31 hade två makar genom upprepade interna aktieöverlåtelser av kvalificerade andelar kringgått reglerna om tjänstebeskattnings i 57 kap. 12 § IL. Högsta förvaltningsdomstolen fann att förfarandet utgjorde ett av lagstiftaren inte accepterat kringgående av reglerna om beskattning av fåmansföretag. Huvudfrågan var om förfarandet var känt av lagstiftaren utan att lagändring skett och att lagen mot skatteflykt därför inte skulle kunna åberopas. Domstolen fann emellertid att lagen kunde tillämpas.

I RÅ 2009 ref. 47 II bedömdes om en återbetalning av en förvärvad rätt till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott, riktat mot ett indirekt ägt bolag, utgjorde ett kringgående av reglerna i 57 kap. IL. Omständigheterna var följande. En fysisk person, I, ägde samtliga andelar i I. SA, moderföretag i en koncern. Koncernen förvärvade ett tomt företag, X AB. I. förvärvade därefter rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott. Villkoret gällde mot X AB. Betalningarna, i anledning av villkoret, från X AB till I. bestreds av X AB med mottagna koncernbidrag.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade följande. I. har varit verksam i koncernen på sådant sätt att utdelning från I. SA omfattas av bestämmelserna i 57 kap. Det av I. förvärvade anspråket på återbetalning av tillskott hade ett värde för I. endast på grund av hans inflytande över koncernen. Skälet till förfarandet är endast att ge I. möjlighet att kunna lyfta medel ur koncernen till beskattning i inkomstslaget kapital. Domstolen fann att förfarandet stred mot lagstiftningens grunder. Se motsatt utgång i RÅ 2009 ref. 47 I nedan.

I RÅ 2009 not. 86, som avsåg underprisreglerna, förvärvade ett företag som bedrev fastighetsrörelse, AB X, samtliga andelar i ett företag som bedrev fastighetsförvaltning, AB Y. Andelarna i AB Y kom därigenom att utgöra lager hos AB X (27 kap. 6 § IL). AB X och AB Y bildade ett handelsbolag, där AB X ägde 99 % och AB Y 1 %, till vilket AB Y:s fastigheter överfördes

för underpris. Samtliga handelsbolagsandelar avyttrades där- efter externt för marknadsvärdet på andelarna, tillika mark- nadsvärdet på fastigheterna. På grund av underprisöverlåtelsen av fastigheterna från AB Y uppstod ett nedskrivningsbehov hos AB X på andelarna i AB Y (RÅ 2003 ref. 11). Nedskrivningen neutraliserade avyttringsvinsten hos AB X på handelsbolagsandelarna. Högsta förvaltningsdomstolen vägra- de AB X avdrag för nedskrivningen och motiverade det med att underprisreglerna är utformade på sådant sätt att någon definitiv skattelättnad inte ska uppkomma, se även utgången i RÅ 2009 not. 88.

I RÅ 2009 not. 88, som också avsåg underprisreglerna, ägdes en koncern av ett utländskt moderföretag. Moderföretaget bildade två nya utländska dotterföretag. Dotterföretagen bildade i sin tur ett svenskt handelsbolag. Därefter överförde, med stöd av 23 kap. IL, ett svenskt koncernföretag, X AB, fastigheter till handelsbolaget för underpris. Handelsbolags- andelarna avyttrades därefter av de utländska företagen till ett svenskt systerföretag till X AB, F AB, för marknadsvärdet. F AB var ett underskotts företag med koncernbidragsspärrade underskott. Inkomsterna från de till väsentligt underpris överförda fastigheterna till HB kunde därigenom till 99,9 % tillföras F AB. Detta innebar att överskotten från HB kan kvittas mot F AB:s koncernbidragsspärrade underskott. För det fall F AB varit ägare till handelsbolaget när fastigheterna överläts för underpris till handelsbolaget hade det inneburit uttagsbeskattning av X AB (23 kap. 26 § IL). Högsta Förvalt- ningsdomstolen ansåg att förfarandet endast utgjorde en meningslös omväg för att undvika uttagsbeskattning. ”Ett sådant förfarande får anses strida mot syftet med bestämmel- serna om underprisöverlåtelser, som är utformade så att någon definitiv skattelättnad inte ska uppkomma genom en sådan överlåtelse.”

I RÅ 2010 ref. 51 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att den skattskyldige genom att förlägga ägandet av ett AB inom ramen för en kapitalförsäkring skapat möjlighet att ta ut den upparbetade vinsten i AB skattefritt. Kapitalvinst eller utdelning på kvalificerade andelar skulle vid den aktuella taxe- ringen beskattas enligt 3:12-reglerna. Förfarandet innebar ett kringgående av 3:12-reglerna. Att beskattning enligt 3:12- reglerna uteblev stred enligt domstolen mot lagstiftningens syfte.

**Rekvisitet  
ej uppfyllt**

I andra fall har rekvisitet inte varit uppfyllt. Beträffande den äldre lydelsen finns följande rättsfall där man funnit att rekvisitet inte varit uppfyllt.

RÅ 1983 1:35 gällde en person som drev handel med fastigheter dels privat, dels genom ett aktiebolag. Han sålde samtliga egna fastigheter till bolaget för underpris och sålde sedan aktierna i bolaget till utomstående för marknadspris och begärde förhandsbesked om avyttringen av aktierna skulle beskattas som realisationsvinst. Domstolen ansåg att förfarandet inte stred mot grunderna för KL:s bestämmelser om beskattning vid överlåtelse av rörelsetillgångar och företag.

I RÅ 1985 1:25 avsåg en person att låna en summa pengar från hösten 1983 till hösten 1984. Han tänkte betala hela räntan i förskott eftersom den då blev lägre än om han betalade i efterskott. Domstolen ansåg att med hänsyn till bestämmelsen om avdrag för förskottsräntor i 41 § tredje stycket KL i dess dåvarande lydelse, enligt vilken avdrag medgavs för tid fram till taxeringsårets utgång, och till vad som kan utläsas av förarbetena till lagrummet, kunde förfarandet inte anses strida mot grunderna för någon skattebestämmelse. (Jfr senare 3 § 6 mom. SIL och numera 41 kap. 9 § IL.)

I RÅ 1988 not. 159 var situationen följande. Under 1987 uppgick ett allmännyttigt bostadsaktiebolag i ett annat aktiebolag genom fusion. Detta senare bolag medgavs vid 1988 års taxering avdrag för förluster hänförliga till den av det allmännyttiga bolaget tidigare bedrivna verksamheten. 2 § 5 mom. SIL och dåvarande 9 § första stycket FAL ansågs ej tillämpliga. 9 § andra stycket FAL infördes först senare. Domstolen ansåg inte att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot grunderna för någon lagstiftning. I domen hänvisas bl.a. till att det vid 1954 och 1959 års lagstiftning förutsattes att schablonbeskattning av allmänna bostadsföretags fastigheter kunde medföra underskott som fick utnyttjas vid taxeringen. Se numera 40 kap. IL.

I RÅ 1989 not. 66 hade en person hyrt ut sin rörelse till sitt aktiebolag. Hans allmänna investeringsreserv skulle tas i anspråk för att köpa en anläggning som skulle ingå i den uthyrda rörelsen. Domstolen fann att verksamheten inte avslutats och att investeringsreserven därför inte behövde återföras samt att förfarandet inte stred mot grunderna för någon skattebestämmelse.

I RÅ 1990 not. 95 skulle inkråmet i ett bolag överföras till ett annat bolag till bokförda värden. I det gamla bolaget fanns sedan årets normala vinst samt resultatutjämningsfond och allmän investeringsfond. Vinstbolagsreglerna ansågs ej tillämpliga. Varken SRN eller Domstolen ansåg att förfarandet stred mot grunderna för vinstbolagsbestämmelserna eller någon annan bestämmelse.

I RÅ 1990 not. 500 överfördes en pensionsförsäkring mellan makar genom bodelning under bestående äktenskap. Efter en eventuell skilsmässa och reglering av underhållsskyldigheten skulle skattskyldigheten åvila den nye ägaren till försäkringen. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen stred detta inte mot grunderna för bestämmelsen om skattskyldighet för utfallande belopp efter överlåtelse genom bodelning eller mot grunderna för annan lagstiftning.

I RÅ 1992 ref. 21 ansågs s.k. partnerleasingavtal, som ingåtts för att möjliggöra värdepensionsavdrag, inte strida mot lagstiftningens grunder.

I RÅ 1993 not. 372 frågade en person om han kunde bli beskattad för att hans handelsbolag förvärvat en fastighet som han skulle använda som bostad. Domstolen fann att reglerna i 32 § anv. p. 14 KL inte uttryckligen omfattade fåmansägda handelsbolag och att det finns åtskilligt som tyder på att frågan om vilka av de regler som behövs för dem blivit uttömmande behandlade under lagstiftningsarbetet. Skatteflyktslagen var bara aktuell i SRN och inte i Högsta förvaltningsdomstolen. Domstolens motivering belyser emellertid frågan ändå.

I RÅ 1994 ref. 56 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det inte stred mot grunderna för den tidigare bestämmelsen i 10 § 3 mom. SIL och 38 § anv. p. 10 KL att köpa aktier i s.k. utdelningsbolag, uppbära utdelning och sälja aktierna med förlust samt kvitta utdelningen mot underskott i kapital och reaförlusten mot reavinster. (De nämnda bestämmelserna hindrade växling av inkomstslag med hjälp av andelar i avkastningsfonder.) Domstolen ansåg att metoden med utdelningsbolag var allmänt känd och i stor utsträckning tillämpad och lagstiftaren hade inte ingripit. Jfr annan utgång beträffande användandet av utdelningsfonder ovan RÅ 1990 ref. 101, jfr även RÅ 1995 ref. 32.

I RÅ 1994 ref. 52, RÅ 1994 not. 486, RÅ 1995 ref. 32, RÅ 1995 ref. 33 samt i RÅ 1996 not. 240 fann Högsta förvaltningsdomstolen att det inte stred mot lagstiftningens grunder

att utnyttja den dubbla avdragsrätt för förluster i handelsbolag som fanns vid 1988 års taxering, eftersom denna grundade sig på en lagtolkning som gjorts i praxis och som sedan lång tid tillbaka ansetts motsvara gällande rätt.

I RÅ 1995 ref. 84 förvärvades aktier för ett högt pris. Kort därefter emitterades konvertibler med sådana villkor att värdet på aktierna sjönk. Sedan såldes aktierna med reaförlust. Domstolen fann att bestämmelsen om att anskaffningsvärdet för en företrädesrätt till teckning av konvertibler skulle vara 0 kr infördes av förenklingskäl och att lagstiftaren var väl medveten om möjligheterna till skatteplanering. Förfarandet kunde därför inte anses strida mot grunderna för reavinstbeskattningen.

Följande rättsfall avser den nya lydelsen.

I RÅ 1999 not. 153 skulle ett bolag i en svensk koncern överlåta vissa verksamheter till andra svenska koncernbolag som ägdes av ett nederländskt bolag. Varken Skatterättsnämnden eller Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att skatteflyktlagen var tillämplig utan närmare motivering. Skatterättsnämnden säger emellertid i sin motivering till att uttagsbeskattning inte skulle ske att det var en konsekvens av skattereglerna att det nederländska bolaget kan avyttra sina aktier i sina svenska dotterbolag utan reavinstbeskattning och att detta inte kunde anses medföra en otillbörlig skatteförmån. Av samma skäl torde förfarandet inte ha stridit mot syftet med någon lagstiftning.

I RÅ 2001 ref. 12 hade ett fämansbolag gett ut konvertibler i utländsk valuta vilket innebar att reglerna i 3 § 12 mom. SIL om beskattning av del av vinsten på aktierna i tjänst inte blev tillämpliga. Bestämmelserna omfattade nämligen då bara sådana instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL och där ingick visserligen konvertibler i svenska kronor men inte konvertibler i utländsk valuta. Varken Skatterättsnämnden eller Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att förfarandet stred mot syftet med lagstiftningen. Se numera 57 kap. 2 § andra stycket IL.

I RÅ 2001 ref. 79 avsåg en kommun att till marknadspris överlåta ett dotterbolag till ett eget helägt nybildat bolag mot revers. Kapitalvinsten vid överlåtelsen och intäktsräntan beskattas inte då kommuner är skattebefriade subjekt. Det nybildade bolaget avsåg att finansiera räntekostnaderna med koncernbidrag från dotterbolaget. Kommunen avsåg att lämna aktieägartillskott till det nybildade bolaget med 72 % av



koncernbidragen minskat med den utdelning som dotterbolagen skulle ha lämnat till kommunen vid ett fortsatt direktägande. Det nya bolaget avsåg att lämna det erhållna aktieägartillskottet vidare som aktieägartillskott till dotterbolaget. Skatterättsnämnden fann att förfarandet inte stred mot syftet med lagstiftningen då skatteeffekten väsentligen hade ett samband med kommunens skattefrihet. Högsta förvaltningsdomstolen var av samma mening. Jfr med RÅ 2007 ref. 85 som refereras nedan.

I RÅ 2001 ref. 66 och i RÅ 2001 not. 188 har Högsta förvaltningsdomstolen tagit ställning till följande förfarande. Fysiska personer överlät först aktier till ett dotterbolag i en av dem ägd svensk koncern. Sedan överläts detta dotterbolag till ett annat utlandsägt svenskt bolag i en av de fysiska personerna ägd utländsk koncern. Båda överlåtelseerna gjordes till underpris. På så sätt undveks att bestämmelserna i 53 kap. IL om avskattning av marknadsvärdet vid försäljning av aktier till egen koncern utomlands blev tillämpliga. Skatterättsnämnden fann att förfarandet inte stred mot syftet med denna lagstiftning då det är uttryckligen reglerat under vilka villkor som den andra underprisöverlåtelsen kan ske utan uttagsbeskattning. Det rörde sig således om en avvägning mellan syftet med två olika regelsystem och då förfarandet inte stred mot den ena lagstiftningens syften kunde skatteflyktslagen inte tillämpas. Jfr prop. 1989/99:15 s. 147. Domstolen gjorde samma bedömning.

I RÅ 2004 ref. 80 ansågs ett aktiebolag vara dotterföretag till två olika bolag vid tillämpningen av regeln om löneunderlag i 43 kap. 12 § IL. Skatteflyktslagen ansågs inte tillämplig.

I RÅ 2006 ref. 45 ansågs SKFL inte tillämplig på ett fall där en fysisk person avsåg att överlåta rätten till framtida utdelning på aktier avseende fem år till en stiftelse där inkomsten var skattefri.

I RÅ 2007 ref. 85, var förhållandena följande. Ett investmentföretag överlät samtliga aktier i tre rörelsedrivande dotterbolag till ett annat dotterbolag. Köpen finansierades med från investmentföretaget mottagna aktieägartillskott som sedermera omvandlades till lån. De räntebetalningar som sedan gjordes från köparbolaget till investmentföretaget finansierades med koncernbidrag från de koncerninternt förvärvade dotterbolagen. Investmentföretaget i sin tur kvittade bort räntetäkterna mot avdragsgill utdelning. Genom detta förfarande uppnåddes den effekten att de vinster som upparbetats inom

koncernens rörelsedrivande dotterbolag, såvitt avser aktuella belopp, undgick beskattning (avser första ledet i dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster). Beskattning kunde, när så var aktuellt, bara ske hos mottagarna av utdelningen (andra ledet). Med hänvisning till RÅ 2001 ref. 79 ansåg domstolen att avdrag för räntebetalningarna inte kunde vägras eftersom en taxering på grundval av förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte.

I RÅ 2009 ref. 47 I hade en fysisk person, P, dels förvärvat 50 % av andelarna i ett företag, dels förvärvat en fordran på bolaget om nominellt 8 368 622 kr. Fordran förvärvades för sitt marknadsvärde, 87 500 kr. Fordran omvandlades därefter till ett villkorat aktieägartillskott. Andelarna utgjorde kvalificerade andelar i P:s hand som var verksam i företaget. P beskattades endast i inkomstslaget kapital för återbetalningarna av fordran.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att praxis om återbetalning av villkorade aktieägartillskott var känd för lagstiftaren som inte åtgärdat problemet. Det aktuella förfarandet kunde därför inte anses strida mot lagstiftningens syfte. Högsta förvaltningsdomstolen kom till motsatt utgång i RÅ 2009 ref. 47 II, se ovan.

I RÅ 2010 not. 34 var fråga om en fysisk person, A, som ägde en koncern där moderbolaget, XAB, utgjorde lagerandelar för A på grund av att A var verksam i ett av dotterbolagen som bedrev byggnadsrörelse, 27 kap. 6 § IL. A avsåg att överlåta XAB för underpris till NYAB. Andelarna i XAB kom därigenom att bli kapitaltillgångar för NYAB. En sådan överlåtelse skulle medföra uttagsbeskattning för A. Lag mot skatteflykt var inte tillämpligt på förfarandet.

## **6.5 Konsekvenser**

Konsekvenserna av att lagen tillämpas på ett förfarande framgår av 3 §.

### **3 §**

Om 2 § tillämpas ska taxeringsbeslut fattas som om rätts handlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller

skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Taxeringen måste således bestämmas på olika sätt beroende på vilket slag av skatteflyktstransaktion det är fråga om.

Som huvudregel gäller att taxeringen ska bestämmas som om rättshandlingen inte företagits.

Om förfarandet innebär en omväg kring det närmast till hands liggande förfarandet ska taxering ske som om den skattskyldige valt detta förfarande i stället.

Om tillämpningen av dessa regler skulle leda till ett oskäligt resultat ska taxeringen bestämmas till skäligt belopp på samma sätt som vid skönstaxering.

#### **En rättvis beskattning**

Av prop. 1980/81:17 s. 31 f. framgår att en grundläggande tanke bakom lagen har varit att man med stöd av skatteflyktsklausulen ska kunna åstadkomma en rättvis beskattning. Meningen har alltså inte varit att åstadkomma ett hårdare beskattningsresultat än det som skulle ha följt av ett normalt handlande.

Det kan emellertid vara nödvändigt att beakta även andra omständigheter än den beskattning som skulle följa på det normala förfarandet. Den skattskyldige kan t.ex. ha ådragit sig civilrättsliga förpliktelser som påverkar hans situation. Likaså kan det finnas skäl att beakta medkontrahentens skattesituation. En skälighetsprövning måste därför kunna ske då ett hänsynstagande till det sammanlagda skatteresultatet framstår som rimligt. Detsamma gäller då den skattskyldige själv kan sägas bli dubbelt beskattad. Jämkning bör däremot inte ske i sådana fall där medkontrahentens beskattning i det berörda fallet är oviss eller ligger långt fram i tiden.

Skatteverket har i skrivelse 2007-06-14, dnr 131 402279-07/111 bedömt konsekvenserna för mottagarens taxering när avdrag för koncernbidrag har vägrats med stöd av lagen mot skatteflykt. Enligt Skatteverkets bedömning ska mottagaren av bidraget i sådant fall inte ta upp bidraget på den grunden att bidraget utgör ett koncernbidrag enligt 35 kap. IL. Om bidraget ska beskattas på någon annan grund får prövas från fall till fall.

En ändring av den skattskyldiges taxering ett år kan påverka hans taxeringar i framtiden. Har en transaktion underkänts bortser man således ifrån den även vid senare års taxeringar.

### **Rättsfall**

I de fall där lagen mot skatteflykt ansetts tillämplig har man gjort på följande sätt. (De flesta rättsfallen nedan avser en äldre lydelse. Även enligt denna skulle taxeringen i sista hand bestämmas till skäligt belopp.)

I RÅ 1985 Aa 62 (se avsnitt 6.4.3) medgavs inte avdrag för förlusten.

I RÅ 1984 1:92 (se avsnitt 6.4.3) bestämde Högsta förvaltningsdomstolen underlaget för skogsavdrag som om fastigheten köpts från dödsboet. Vidare beräknades moderns realisationsvinst på grund av försäljningen som om hon hade sålt bara hälften av fastigheten och sönerna förvärvat den andra hälften genom arv. Domstolen har således med stöd av skatteflyktslagen vid taxeringen av en medkontrahent (dvs. en annan än den som erhåller skatteförmånen) ansett att en realisationsvinst vid försäljning av en hel fastighet skulle beräknas som om endast halva fastigheten sålts.

I RÅ 1986 ref. 54 (se avsnitt 6.4.3) fann domstolen att vid tillämpning av skatteflyktslagen skulle taxeringen bestämmas som om rättshandlingen inte företagits. B ansågs inte ha rätt till avdrag för räntorna.

I RÅ 1989 ref. 31 (se avsnitt 6.4.3) vägrades avdrag för koncernbidraget.

I RÅ 1989 ref. 83 (se avsnitt 6.4.4) fann domstolen att då förfarandet framstod som en omväg i förhållande till en försäljning av fastigheterna direkt från moderbolaget till ägaren skulle taxering ske som om man valt det förfarandet.

I RÅ 1990 ref. 101 I och RÅ 1990 ref. 101 II (se avsnitt 6.4.2) fann domstolen att taxeringarna skulle bestämmas som om vederbörande inte förvärvat eller avyttrat andelarna i fonden eller uppburit utdelning på dem. Någon reaförlust eller intäkt av kapital skulle inte anses ha uppkommit.

I RÅ 1997 ref. 67 hade en person ”växlat” skattefri utdelning mot sänkt reavinst. Den skattefria utdelningen skulle således beaktas vid beräkning av reavinstens storlek.

I RÅ 1998 not. 195 vägrades ett aktiebolag avdrag för rörlig ränta på vinstandelslån trots att lånet getts ut på allmänna marknaden.

I RÅ 2000 ref. 21 I ansåg domstolen inte att det borde anges hur beskattning skulle ske. I RÅ 2000 ref. 21 II däremot var lagen tillämplig på förfarandet att lämna koncernbidrag till den

del detta medförde att underskott uppkom hos sökanden, om sökanden noteras på svensk börs eller överlåts till en industriell köpare (se avsnitt 6.4.4).

I RÅ 2002 ref. 24 (se avsnitt 6.4.4) ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att ägarföretaget som innehade aktier inte skulle ses som sådant moderföretag som avses i reglerna om koncernbidrag i 35 kap. 2 § IL. I de likartade fallen RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65 blev utgången densamma. I RÅ 2009 ref. 47 II ansåg domstolen att I. skulle taxeras som om han erhållit en utdelning från I. SA och inte som amortering av ett villkorat aktieägartillskott från X AB.

I RÅ 2009 not. 88 menade domstolen att XAB skulle taxeras som om att YAB redan ägde HB när XAB överlät fastigheter för underpris till HB vilket innebär att uttagsbeskattning av X AB skulle ske (23 kap. 26 §).

I RÅ 2009 not. 201 ansåg domstolen att av Y AB, underskotts företag, lämnat koncernbidrag till X AB, underskotts företag, inte skulle beaktas till den del det medförde att underskott uppstod hos Y AB.

I RÅ 2010 ref. 51 skulle beskattning ske som om den fysiska personen själv ägt och sålt aktierna i fåmansaktiebolaget enligt de då gällande 3:12 reglerna, numer enligt 56 och 57 kap. IL.

Rättsfall	Inkomstslag	Skatteförmån	Huvudsakliga skälet	Strider mot lagstiftningens grunder
RÅ 1983 1:35*	Rörelse, alt. tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ 1984 1:46	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1984 1:92	Jordbruk	Ja	Ja	Ja
RÅ 1984 Aa 189	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1985 1:13	Jordbruk	Nej	-	-
RÅ 1985 1:25	Kapital	-	-	Nej
RÅ 1985 1:42	Kapital	Ja	Nej	-
RÅ 1985 1:51	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1985 1:68	Kapital	Nej	-	-
RÅ 1985 1:69	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1985 Aa 62	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1985 Aa 218	Tillf. förv.	Ja	Nej	-
RÅ 1986 ref. 54	Kapital	Ja	Ja	Ja
RÅ 1987 ref. 131	Tillf. förv.	-	Nej	-
RÅ 1988 not. 159	Förlustavdrag	-	-	Nej
RÅ 1989 ref. 3	Rörelse	-	-	-
RÅ 1989 ref. 31	Rörelse	Ja	Ja	Ja
RÅ 1989 ref. 83	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja

Rättsfall	Inkomstslag	Skatteförmån	Huvudsakliga skälet	Strider mot lagstiftningens grunder
RÅ 1989 not. 66	Rörelse	-	-	Nej
RÅ 1990 ref. 11	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1990 ref. 22	Tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1990 ref. 101	Kapital/tillf. förv.	Ja	Ja	Ja
I, II				
RÅ 1990 not. 95	Tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ 1990 not. 500	Allm. avdrag	-	-	Nej
RÅ 1992 ref. 21	Rörelse	Ja	Ja	Nej
RÅ 1992 ref. 58	Förmögenhet	-	-	-
	Processuell fråga			
RÅ 1993 not. 372	Tjänst	-	-	Nej
RÅ 1994 ref. 52	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1994 ref. 56	Kapital/tillf. förv.	Ja	Ja	Nej
RÅ 1994 not. 486	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1995 ref. 32	Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 1995 ref. 33	Kapital	Ja	Ja	Nej
RÅ 1995 ref. 34	Tillf. förv.	Nej	-	-
RÅ 1995 ref. 35	Kapital	Nej	-	-
* Ursprungliga lydelsen av skatteflyktslagen				
RÅ 1995 ref. 84	Tillf. förv.	-	-	Nej
RÅ 1996 not. 240	Kapital/Rörelse	Ja	Ja	Nej
RÅ 1997 ref. 67	Kapital	Ja	Ja	Ja
RÅ 1997 not. 249	Kapital/näringsv.	Ja	-	Nej
RÅ 1998 not. 166	Tillf. förv.	-	Nej	-
Senaste lydelsen av skatteflyktslagen:				
RÅ 1998 not. 195	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 1999 not. 153	Näringsv.	-	-	Nej
RÅ 2000 ref. 21 I	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2000 ref. 21	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
II				
RÅ 2000 ref. 54	Process	-	-	-
RÅ 2001 ref. 12	Tjänst/Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 2001 ref. 66	Näring/Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 2001 not. 188	Näring/Kapital	Ja	-	Nej
RÅ 2001 ref. 79	Näringsv.	Ja	Ja	Nej
RÅ 2002 ref. 24	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2002 not. 72	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2002 not. 133	Näringsv.	Nej	-	-
RÅ 2003 ref. 92	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2003 not. 90	Näringsv.	Nej	-	-
RÅ 2004 ref. 80	Näring/Kapital	Nej	-	-
RÅ 2004 ref. 87	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2005 ref. 3	Näringsv.	-	-	-
RÅ 2006 ref. 45	Kapital	-	-	-
RÅ 2006 not. 89	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2007 ref. 52	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2007 not. 65	Näringsv.	Ja	Ja	Ja

Rättsfall	Inkomstslag	Skatte- förmån	Huvud- sakliga skälet	Strider mot lagstiftningens grunder
RÅ 2007 ref. 84	Processuell fråga	-	-	-
RÅ 2007 ref. 85	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 ref. 31	Kapital/Tjänst	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 ref. 47 I	Kapital/Tjänst	Ja	Ja	Nej
RÅ 2009 ref. 47 II	Kapital/Tjänst	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 ref. 68	Kapital/tjänst	-	-	Nej
RÅ 2009 ref. 85	Kapital/Näring	-	-	Nej
RÅ 2009 not. 86	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 not. 88	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2009 not. 171	Kapital/Tjänst	-	-	Nej
RÅ 2009 not. 201	Näringsv.	Ja	Ja	Ja
RÅ 2010 ref. 51	Kapital/Tjänst	Ja	Ja	Ja
RÅ 2010 not. 34	Näringsv.	-	-	Nej





## 7 Självdeklaration m.m.

### 7.1 Inledning

#### LSK

Underlag för taxering är den skattskyldiges självdeklaration och de kontrolluppgifter som lämnas. Bestämmelserna om deklarations- och kontrolluppgiftsskyldigheten finns i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK).

#### Ny lag om skatteförfarandet

Genom SFS 2011:1244 har skatteförfarandelagen, SFL, införts. SFL trädde ikraft 1 januari 2012 och tillämpas, vad gäller slutlig skatt, på beskattningsår som påbörjas 1 februari 2012 eller senare.

I SFL har de flesta av de regler som gäller skatteförfarandet samlats. I och med ikraftträdandet av SFL har LSK, taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483) och en mängd andra mindre lagar upphävts. Genom att bestämmelserna samlas i en lag blir regelverket tydligare och lättare att tillämpa. Dubbelregleringar försvinner och onödiga begrepp tas bort. Obefogade skillnader i sak mellan bestämmelser i samma ämne försvinner också.

Eftersom SFL, avseende slutlig skatt, ska tillämpas först på beskattningsår som påbörjas 1 februari 2012 eller senare, kommer lagen, beträffande beskattningsförfarandet, i de flesta fall att tillämpas först inför beslut om slutlig skatt 2014. Av den anledningen berörs SFL inte i framställningen nedan. För mer information om SFL hänvisas i stället till prop. 2010/11:165, SOU 2009:58 och Skatteverkets handledning för skatteförfarandet som kommer att publiceras på verkets webbplats under 2012.

#### 7.1.1 Allmän och särskild självdeklaration

I LSK 2 kap. 1 § används begreppen allmän och särskild självdeklaration.

”Självdeklaration lämnas som allmän självdeklaration eller särskild självdeklaration. Allmän självdeklaration lämnas

av fysiska personer och dödsbon. Särskild självdeklaration lämnas av andra juridiska personer än dödsbon.”

Skatteverket benämner allmän självdeklaration ”Inkomstdeklaration 1”. Särskild självdeklaration benämns ”Inkomstdeklaration 2” för aktiebolag och ekonomiska föreningar m.fl. samt ”Inkomstdeklaration 3” för ideella föreningar, stiftelser m.fl. och ”Inkomstdeklaration 4” för handelsbolag. Inkomstdeklaration 3 och 4 består både av särskild självdeklaration och särskilda uppgifter (se vidare 2.3.1 och 2.3.2).

## **7.2 Deklarationskyldighet för fysiska personer och dödsbon**

### **7.2.1 Fysiska personer**

Bestämmelser om deklarationskyldighet för fysiska personer finns i 2 kap. 2 § LSK. Fysisk person ska lämna allmän självdeklaration under förutsättning att

1. intäkterna i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 42,3 % av prisbasbeloppet,
2. sådan intäkt i inkomstslaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 20 och 21 §§ IL eller intäkt av passiv näringsverksamhet under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 100 kr,
3. intäkterna i inkomstslaget kapital med undantag för sådan ränta eller utdelning för vilken kontrolluppgift ska lämnas enligt 8 eller 9 kap. LSK, har uppgått till sammanlagt minst 100 kr under beskattningsåret,
4. de är begränsat skattskyldiga och den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kr,
5. underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas,
6. uppgift, angående skalbolag, enligt 3 kap. 9 a § LSK ska lämnas, eller
7. uppgift enligt 3 kap. 21 a § ska lämnas.

**Deklarations-  
skyldighet  
förutsätter  
skattskyldighet**

Vid bedömandet av den ovannämnda deklarationskyldigheten ska hänsyn inte tas till sådan intäkt för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL. Däremot ska hänsyn tas till sådan inkomst som enligt dubbelbeskattningsavtal ska vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige (2 kap. 8 § LSK).

**7.2.2 Dödsbon**

**Dödsfallsåret**

Om en person avlider under beskattningsåret ska dödsboet efter honom fullgöra den deklarationskyldighet som skulle ha gällt för den avlidne (2 kap. 5 § LSK).

**Tid efter  
dödsfallsåret**

För senare år föreligger deklarationskyldighet om bruttointäkterna under beskattningsåret har uppgått till minst 100 kr (2 kap. 4 § första stycket 1 LSK). Deklarationskyldighet föreligger även om det för dödsboet ska fastställas underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader (2 kap. 4 § första stycket 2 LSK). Deklarationskyldighet föreligger även om uppgift, angående skalbolag, enligt 3 kap. 9 a § LSK ska lämnas (2 kap. 4 § första stycket 3 LSK) samt uppgift enligt 3 kap. 21 a § (2 kap. 4 § första stycket 4 LSK).

**Utländska  
dödsbon**

Även för s.k. utländska dödsbon (dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig) gäller att deklarationskyldigheten ska fullgöras av dödsboet. För det år personen avled gäller reglerna för begränsat skattskyldiga fysiska personer, medan bestämmelserna om utländska bolag ska tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret.

**7.2.3 Särskilda uppgifter**

**Ersättningsbostad  
i utlandet**

Den som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som är ägare av en ersättningsbostad belägen i utlandet med ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. IL ska lämna särskild uppgift om bl.a. beteckningen på ersättningsbostaden (5 kap. 2 a § LSK).

**7.3 Deklarationskyldighet för juridiska  
personer**

**Obligatorisk  
deklarations-  
skyldighet**

Deklarationskyldigheten för juridiska personer regleras i 2 kap. 7 § LSK. De juridiska personer som avses i bestämmelsens första punkt är deklarationskyldiga oberoende om de haft intäkter eller ej (1. nedan). Även om någon verksamhet inte bedrivits under beskattningsåret föreligger således skyldighet att deklarerera.

Särskild självdeklaration ska lämnas av

1. aktiebolag, ekonomiska föreningar, familjestiftelser och liknande subjekt
2. sådana ideella föreningar som avses i 7 kap. 7 § IL och av sådana trossamfund som avses i 7 kap. 14 § IL, om intäkterna under beskattningsåret har överstigit grundavdraget enligt 63 kap. 11 § IL, dvs. överstigit 15 000 kr,
3. andra juridiska personer än sådana som avses i 1 och 2, med undantag av dödsbon, handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar, om intäkterna som den skattskyldige ska ta upp under beskattningsåret har uppgått till minst 100 kr,
4. andra juridiska personer än dödsbon för vilka underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas,
5. fondbolag eller förvaringsinstitut för varje av bolaget eller institutet förvaltat investeringsfond, samt
6. ombudet för en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige för skadeförsäkringsföretag som bedriver sin verksamhet genom representation.

**Deklarations-  
skyldighet  
förutsätter  
skattskyldighet**

När deklarationsskyldighet bedöms enligt 2 kap. LSK ska hänsyn inte tas till sådan intäkt, för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL. Däremot ska hänsyn tas till sådan inkomst som enligt dubbelbeskattningsavtal ska vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige (2 kap. 8 § LSK).

### **7.3.1 Svenska handelsbolag m.m.**

**Handelsbolag  
normalt inte  
deklarations-  
skyldiga**

Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar är normalt inte deklarationsskyldiga eftersom de inte utgör skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. I stället är det delägarna som ska deklarerat sin andel av bolagets inkomster

**Deklarations-  
skyldighet  
i vissa fall**

Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar är dock numera skattesubjekt och deklarationsskyldiga när det gäller statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader (2 kap. 7 § 4 LSK).

**Uppgiftsskyldighet**

Vid sidan om den begränsade deklarationsskyldigheten har handelsbolag en uppgiftsskyldighet. I 3 kap. 18 § LSK stadgas

att handelsbolag ska lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxering. Uppgifterna lämnas i självdeklaration när sådan ska lämnas och i andra fall som särskilda uppgifter enligt 5 kap. 2 § LSK. Handelsbolag ska till ledning för delägarnas taxeringar lämna den uppgift, angående skalbolag, som avses i 3 kap. 9 a § LSK. Det sagda gäller även europeiska ekonomiska intressegrupperingar (3 kap. 24 § LSK).

### **7.3.2 Ej skattskyldig stiftelse och ideell förening**

#### **Särskilda uppgifter**

Stiftelser och ideella föreningar, som enligt 7 kap. 11 är undantagna från skattskyldighet för inkomst, ska lämna särskilda uppgifter (5 kap. 1 § LSK). Uppgifterna lämnas på samma sätt som gäller för självdeklarationer. Skatteverket får dock efter ansökan medge befrielse för viss tid från skyldigheten att lämna särskild uppgift (18 kap. 2 § LSK).

#### **Deklarations-skyldighet i vissa fall**

Det bör observeras att stiftelser och föreningar är deklara-tions-skyldiga om underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas (2 kap. 7 § 4 LSK). Deklarations-skyldighet föreligger alltså i dessa fall även om föreningen eller stiftelsen i övrigt inte haft några skattepliktiga inkomster.

### **7.3.3 Staten, landsting, kommun m.m.**

När staten, landsting eller kommun m.m. är skyldig att lämna självdeklaration ska detta fullgöras av förvaltningsmyndighet eller annan, som utövar vården och tillsynen över fastigheten eller som skött rörelsen i fråga. Om en fond som förvaltas av en statlig myndighet är deklarations-skyldig ska myndigheten lämna deklaration för fonden (Se förordning 1957:515).

### **7.3.4 Konkursbo**

#### **Ej deklara-tions-skyldighet**

Ett konkursbo hanteras inte som ett skattesubjekt och är därför inte skyldigt att lämna självdeklaration. För konkursgäldenären föreligger skattskyldighet och deklarations-skyldighet för tiden fram till konkursutbrottet. För vissa inkomster kan skatt-skyldighet föreligga även efter konkursutbrottet. Eftersom gäldenärens räkenskaper ska vara omhändertagna av konkurs-förvaltaren förutsätts att denne medverkar till att lämna ut erforderliga uppgifter så att gäldenären har möjlighet att full-göra sin deklarations-skyldighet. Se vidare avsnitt 92.

<b>Ej deklarations- skyldighet</b>	<b>7.3.5 Enkelt bolag och partrederi</b> Enkelt bolag och partrederi är inte juridiska personer. Följaktligen är de varken skattesubjekt eller deklarationssskyldiga. I stället är det delägarna som ansvarar för verksamheten och som är deklarationssskyldiga för inkomsterna.
<b>Två slags själv- deklarationer</b>	<b>7.4 Självdeklaration</b> Uppgifter till ledning för egen taxering lämnas i form av självdeklaration. Det finns två olika slag av självdeklaration (2 kap. 1 § LSK) <ul style="list-style-type: none"><li>– allmän självdeklaration</li><li>– särskild självdeklaration.</li></ul> Skatteverket benämner allmän självdeklaration ”Inkomstdeklaration 1”. Särskild självdeklaration benämns ”Inkomstdeklaration 2” för aktiebolag och ekonomiska föreningar m.fl. samt ”Inkomstdeklaration 3” för ideella föreningar, stiftelser m.fl. samt ”Inkomstdeklaration 4” för handelsbolag.
<b>Formkrav på deklarations- förfarandet</b>	LSK uppställer ett antal formkrav vad avser deklarationsförfarandet (4 kap. 1–4 §§ LSK). Självdeklarationen lämnas enligt fastställda formulär. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att självdeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument (4 kap. 4 § LSK jfr 3 kap. 3 § FSK). Formulären fastställs av Skatteverket (3 kap. 1 § FSK). Deklarationen ska vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen eller av den som är behörig företrädare enligt 19 kap. 1 § LSK. När det gäller elektroniska formulär får kravet på underskrift uppfyllas med elektroniska medel.
<b>Särskilda uppgifter</b>	Särskilda uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 1–2 a §§ LSK ska lämnas på det sätt som gäller för självdeklarationer (5 kap. 4 § första stycket LSK). Formkraven gäller således även i dessa fall. De särskilda uppgifterna som redare har att lämna enligt 5 kap. 3 § LSK för tillämpning av 64 kap. 2 § och 67 kap. 3 § IL angående sjöinkomstavdrag, ska lämnas till Skatteverket senast den 1 oktober året före det år uppgifterna avser (5 kap. 4 § andra stycket LSK). Om det inträffar någon ändring av de förhållanden som avses enligt 3 §, ska redaren snarast anmäla detta till Skatteverket.  Deklarationsblanketter ska tillhandahållas kostnadsfritt hos Skatteverket som också får se till att blanketter tillhandahålls

	hos andra statliga och kommunala organ eller på annat lämpligt sätt (3 kap. 1 § FSK).
<b>Långtgående uppgiftsskyldighet</b>	I självdeklarationen ska redovisas alla de uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst (3 kap. 1 § LSK). Skyldigheten omfattar även uppgifter som avser tid före beskattningsåret om de är av betydelse för taxeringen.
<b>Föreläggande</b>	Skatteverket får förelägga en uppgiftsskyldig att fullgöra föreskriven uppgiftsskyldighet eller komplettera redan lämnad uppgift, se avsnitt 7.4.8.
	<b>7.4.1 Allmän självdeklaration</b>
	Bestämmelserna om skyldighet att lämna allmän självdeklaration finns i 2 kap. 2 och 4 §§ LSK.
<b>Vem lämnar allmän självdeklaration?</b>	Allmän självdeklaration ska lämnas av fysisk person och dödsbo enligt 2 kap. 1 § LSK.  Den allmänna självdeklarationen syftar till enkelhet för den skattskyldige. Detta uppnås genom att den skattskyldige inte behöver redovisa uppgifter som Skatteverket redan har tillgång till och som framgår av kontrolluppgifterna.
<b>Förtryckta uppgifter</b>	Deklarationsblanketten är sålunda till stor del redan ifylld med uppgifter om t.ex. tjänsteinkomster, utgifts- och inkomsträntor, tomträttsavgäld, avdrag för pensionssparande, vinst eller förlust vid försäljning av andelar i värdepappersfond.  Den allmänna deklara-tionsblanketten är också ifylld med uppgifter om fastighetsinnehav och underlag för fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift. I många fall räcker det med att den skattskyldige kontrollerar att de förtryckta beloppen och uppgifterna är riktiga.
<b>Förtryckta felaktigheter</b>	Felaktiga uppgifter ska strykas och i stället ska riktiga uppgifter anges (3 kap. 3 § LSK). Orsakerna till att uppgifter ändras kan anges under "Övriga upplysningar" på deklara-tionsblankettens baksida.
<b>Specifikation med preliminär skatteuträkning</b>	Till den allmänna deklara-tionsblanketten fogas även en speci-fikation som bl.a. visar de kontrolluppgifter som har kommit in till Skatteverket. Vidare bifogas en preliminär skatteuträkning som grundats på de uppgifter som förtryckts på deklara-tionsblanketten.

### **Elektronisk självdeklaration**

Allmän självdeklaration kan även lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Om den skattskyldige inte behöver göra några tillägg eller ändringar av deklaraionsblankettens förtryckta uppgifter, kan allmän självdeklaration lämnas via Internet, telefon eller sms. Med hjälp av särskilda koder som anges i specifikationen bekräftar den skattskyldige de förtryckta uppgifterna och allmän självdeklaration anses inlämnad.

Det går inte att lämna allmän självdeklaration via telefon eller sms om uppgift ska läggas till eller ändras. Den skattskyldige har i de flesta fall fortfarande möjlighet att lämna självdeklaration via Internet. Om tillägg eller ändringar utöver avdrag för arbetsresor ska göras måste den skattskyldige inneha e-legitimation.

#### **7.4.1.1 Uppgifter man själv måste fylla i**

Vissa uppgifter som Skatteverket inte känner till måste den skattskyldige själv fylla i. Det kan bl.a. gälla följande uppgifter

- inkomster för vilka kontrolluppgift inte erhöles,
- kostnader för resor till och från arbetet,
- färdkostnader vid tjänsteresa,
- kostnader för hemresor,
- ökade levnadskostnader vid tjänsteresor i vissa fall,
- ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning och tillfälligt arbete,
- övriga kostnader t.ex. för verktyg, facklitteratur,
- inkomst vid uthyrning av privatbostad,
- utlandsinkomster.

#### **7.4.1.2 Underrättelse om beslut av Skatteverket**

Till den som bara haft intäkt av kapital, från vilken det gjorts avdrag enligt 5 kap. 8 § SBL och som inte är skyldig att lämna självdeklaration, ska underrättelse om taxeringsbeslut lämnas i besked om slutlig skatt enligt 11 kap. 15 § SBL (7 § första stycket TF).

#### **7.4.2 Särskild självdeklaration**

Av 2 kap. 1 § LSK framgår att särskild självdeklaration ska lämnas av andra juridiska personer än dödsbon, se avsnitt 7.3 ovan.



### 7.4.3 Vad självdeklarationen m.m. ska innehålla

Självdeklarationens innehåll regleras i 3 kap. LSK och preciseras ytterligare i 2 kap. FSK.

#### Gemensamma bestämmelser

I 3 kap. 1 § LSK finns gemensamma bestämmelser om självdeklarationens innehåll.

#### Specifika regler

Därutöver finns ytterligare, mer specifika, regler för uppgiftslämnandet. Inkomstslaget tjänst regleras i 3 kap. 4 § LSK. När det gäller inkomstslaget näringsverksamhet finns regler i 3 kap. 5–9 c §§ LSK. Inkomstslaget kapital regleras i 3 kap. 10–12 §§ LSK. Tillkommande belopp, mervärdesskatt, uppskov vid koncerninterna andelsavyttringar och vid andelsbyten samt uppgift för beräkning av egenavgifter regleras i 3 kap. 13–17 a §§ LSK. Svenska handelsbolag behandlas i 3 kap. 18–19 a §§ LSK och fåmansföretag och fåmanshandelsbolag i 3 kap. 20–22 §§ LSK. Slutligen finns bestämmelser om vissa betalningar till utlandet, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och ekonomiska föreningar, skattereduktion för förmån av hushållsarbete och uppgifter om prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner i 3 kap. 23–27 §§ LSK.

#### SRU

Uppgifterna om intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet som anges i 3 kap. 5 § LSK ska lämnas som en del av den särskilda självdeklarationen (s.k. SRU – standardiserade räkenskaps- och deklara-tionsuppgifter). Det bör nämnas att uppräknin-gen av uppgifter i lagrummets andra stycke endast är en exemplifiering. Handelsbolag ska lämna motsvarande uppgifter till ledning för delägarnas taxeringar (3 kap. 18 § första stycket 1 LSK).

Företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag ska i stället för SRU foga sin årsredovisning till sin självdeklaration (2 kap. 7 § FSK). Ett svenskt skadeförsäkringsföretag ska lämna en bestyrkt kopia av protokoll eller annan handling, som visar hur resultaträkningen och balansräkningen för beskattningsåret slutligt har fastställts och hur vinsten för samma år har disponerats. Ett utländskt försäkringsföretag som bedriver skadeförsäkringsverksamhet i Sverige ska foga sitt årsbokslut till sin självdeklaration (2 kap. 8 § FSK).

#### Särskilda uppgifter

Reglerna om vad särskilda uppgifter ska avse är ordnade efter typ av uppgiftslämnare. Stiftelser, ideella föreningar och

registrerade trossamfund regleras i 5 kap. 1 § LSK. Bestämmelser om svenska handelsbolag, utländska handelsbolag med fast driftställe i Sverige och europeiska ekonomiska intressegrupperingar finns i 5 kap. 2 § LSK. Slutligen regleras redare i 5 kap. 3 § LSK.

Avslutningsvis bör åter framhållas att i självdeklarationen ska redovisas alla de uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst.

#### **7.4.4 När självdeklaration m.m. ska lämnas**

Bestämmelser om tidpunkter för att lämna självdeklaration finns i 4 kap. 5 § LSK.

#### **Självdeklaration**

Självdeklaration ska lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret.

Fysiska personer som är bosatta utomlands eller som stadigvarande vistas utomlands vid inlämningstidpunkten får lämna självdeklarationen senast den 31 maj under taxeringsåret.

Om deklarationen skickas med post måste den skickas i så god tid att den är mottagaren till handa senast den dag då deklarationen enligt gällande bestämmelser ska lämnas.

#### **Föreläggande**

Om självdeklaration lämnas efter föreläggande ska deklarationen lämnas vid den tidpunkt som anges i förelägandet (17 kap. 6 § LSK). Ett föreläggande kan dock aldrig medföra att deklarationen ska lämnas tidigare än den normalt ska vara avlämnad enligt ovan. I övrigt gäller att den som förelagts ska ha minst fem dagar på sig att följa förelägandet (10 kap. 1 § FSK).

#### **Särskilda uppgifter**

Enligt 5 kap. 4 § LSK lämnas särskilda uppgifter enligt kapitlet inom den tid som gäller för självdeklaration. Särskilda tidsfrister gäller dock för redares uppgiftslämnande enligt 5 kap. 3 § LSK.

#### **7.4.5 Var självdeklaration m.m. ska lämnas**

Av bestämmelserna i 4 kap. 6 § LSK framgår var deklarationerna ska lämnas.

#### **Skatteverket eller godkänt mottagningsställe**

Självdeklaration ska lämnas till Skatteverket eller till ett mottagningsställe som har godkänts av Skatteverket. En självdeklaration som lämnas i form av ett elektroniskt dokument tas emot av Skatteverket.

**Föreläggande** Självdeklaration och andra uppgifter eller upplysningar till ledning för egen taxering som ska lämnas först efter föreläggande, ska lämnas på det sätt som anges i föreläggandet (17 kap. 6 § LSK).

**Särskilda uppgifter** Särskilda uppgifter enligt 5 kap. 1–2 a §§ LSK ska lämnas på det sätt som gäller för självdeklaration (5 kap. 4 § LSK). De särskilda uppgifterna enligt 5 kap. 3 § LSK lämnas till Skatteverket.

#### **7.4.6 Anstånd**

**Särskilda omständigheter** Den som på grund av särskilda omständigheter är förhindrad att lämna självdeklaration inom föreskriven tid kan beviljas anstånd med att lämna deklarationen (16 kap. 1 § LSK). Skatteverket har i ett allmänt råd lämnat exempel på vad som kan utgöra särskilda omständigheter (SKV A 2009:16). Anståndsansökan görs hos Skatteverket.

**Synnerliga skäl** Anstånd med att lämna deklarationen efter den 31 maj taxeringsåret får beviljas endast om det finns synnerliga skäl. Vägledning om vilken den maximala anståndstiden är finns i prop. 1977/78:181 s. 228. Där anges den 15 juni taxeringsåret som yttersta gränsdag.

**Särskilda uppgifter** Enligt 16 kap. 3 § LSK gäller vad som sagts ovan om självdeklaration även särskilda uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 1–2 a §§ LSK. Någon möjlighet till anstånd finns inte när det gäller särskilda uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 3 § LSK (redare).

#### **7.4.7 Leverans av deklaration enligt tidsplan, s.k. byråanstånd**

**Yrkesmässigt hjälper deklara-tionsskyldiga** Den som i en näringsverksamhet hjälper deklara-tionsskyldiga med att upprätta självdeklarationer får ansöka hos Skatteverket om att deklara-tionsskyldiga beviljas anstånd med att lämna deklara-tionerna. Till ansökan ska fogas en förteckning över de deklara-tionsskyldiga för vilka ansökan görs. Om anstånd beviljas ska deklara-tionerna lämnas enligt en tidsplan som beslutas av Skatteverket.

**15 juni taxeringsåret** Anstånd får inte beviljas längre än till och med den 15 juni under taxeringsåret (16 kap. 2 § LSK).

#### **7.4.8 Föreläggande att lämna självdeklaration m.m.**

Skatteverket får förelägga den som inte har lämnat föreskriven självdeklaration eller kontrolluppgift eller som har lämnat ofullständig självdeklaration eller kontrolluppgift att lämna

eller komplettera självdeklarationen eller kontrolluppgiften (17 kap. 1 § LSK). Det sagda gäller även för särskilda uppgifter och andra uppgifter. Rätten att förelägga omfattar all uppgiftsskyldighet enligt LSK. Ett föreläggande får inte enbart avse komplettering av en kontrolluppgift med arbetsställe-nummer enligt 6 kap. 6 § 6.

Det ska framgå av ett föreläggande när och hur förelagda uppgifter ska lämnas (17 kap. 6 § LSK).

Skatteverket får även förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgift m.m. som behövs för kontroll av att uppgifterna i deklarationen är riktiga eller annars av betydelse för hans taxering (3 kap. 5 § TL).

Om gränsdragningen mellan föreläggande enligt LSK och TL, jfr Handledning för taxeringsförfarandet; RSV 615 utgåva 1, avsnitt 5.5.2.

Självdeklaration eller särskilda uppgifter som ska lämnas efter föreläggande enligt LSK ska uppfylla de formkrav som ställs på deklara-tionslämnandet (se avsnitt 2.4). När det gäller föreläggande att komplettera en ofullständig deklaration m.m. gäller följande. Begärda uppgifter får, om Skatteverket inte med stöd av 17 kap. 6 § LSK angett att dessa ska lämnas skriftligen, lämnas muntligen om det kan ske med hänsyn till arbetets behöriga gång (14 § FL). Vid föreläggande enligt TL gäller 14 § FL för uppgiftslämnandet (se Handledning för taxeringsförfarandet; RSV 615 utgåva 1, avsnitt 5.5.3).

**Vite**

Om det finns anledning att anta att ett föreläggande inte följs, får det förenas med vite. Vite får dock inte föreläggas staten, ett landsting, en kommun eller en tjänsteman i tjänsten. Fråga om utdömande av vite prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 c §§ SBL. Vid prövning av en ansökan om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas (17 kap. 8 § LSK).

**Brottsmisstanke**

Om det finns anledning att anta att den uppgiftsskyldige eller om den uppgiftsskyldige är en juridisk person, ställföreträdare för den uppgiftsskyldige har begått brott, får den uppgiftsskyldige inte föreläggas vid vite att lämna en uppgift om uppgiften kan användas i en utredning av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser (17 kap. 9 § LSK). Detsamma gäller för skattskyldig och ställföreträdare för skattskyldig vid utredning i taxeringsärende (3 kap. 6 § andra stycket TL).

#### **7.4.9 Skyldighet att bevara underlag**

Den som är uppgiftsskyldig enligt LSK är också skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att han har underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och kontroll av den (19 kap. 2 § LSK).

**Sex respektive sju år**

Skyldigheten att bevara underlag gäller i flertalet fall för sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser (12 kap. 1 § FSK). Den som är bokföringsskyldig ska dock bevara räkenskapsinformation fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (7 kap. 2 § BFL).

#### **7.5 Årlig taxering**

**Taxeringsbeslut**

På grundval av de uppgifter som bl.a. lämnats i självdeklarationen ska Skatteverket varje taxeringsår fatta taxeringsbeslut före utgången av november (4 kap. 2 § TL).

#### **7.6 Taxeringsår**

Med taxeringsår förstås enligt 1 kap. 12 § IL det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen ska meddelas enligt 4 kap. 2 § TL.

#### **7.7 Beskattningsår**

##### **7.7.1 Fysiska personer**

Beskattningsår för fysiska personer är det kalenderår som närmast föregår taxeringsåret (1 kap. 13 § första stycket IL). Detta gäller alltid för inkomster av tjänst och kapital.

I de undantagsfallen bokföringsskyldig enskild näringsidkare har ett brutet räkenskapsår, dvs. räkenskapsåret sammanfaller inte med kalenderåret, och har följt bokföringslagens bestämmelser, utgörs beskattningsåret för näringsverksamheten av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret (1 kap. 13 § andra stycket IL).

##### **7.7.2 Handelsbolag**

Inkomster i ett svenskt handelsbolag ska tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. För delägare som är fysisk person gäller detta dock enbart inkomster, som inte ska tas upp i inkomstslaget kapital (1 kap. 14 § IL).

### **7.7.3 Juridiska personer**

För juridiska personer utgörs beskattningsåret av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. Om bokföringslagen inte är tillämplig på näringsverksamheten, är emellertid kalenderåret före taxeringsåret alltid beskattningsår (1 kap. 15 § IL).

## **Avdelning 2**

### **Bestämmelser som gäller flera inkomstslag**





## **8 Grundläggande bestämmelser om inkomstskatt**

### **8.1 Inledning**

I 1 kap. IL finns grundläggande bestämmelser om kommunal och statlig inkomstskatt. Här finns regler om hur underlaget för skatten beräknas, till vilken kommun och vilket landsting fysiska personer är skattskyldiga, taxeringsår och beskattningsår. Vidare ges hänvisningar till olika kapitel i IL med bestämmelser om hur inkomsten i de olika inkomstlagen beräknas, om hur själva skatten beräknas m.m.

### **8.2 Fysiska personers skatter**

#### **8.2.1 Kommunal och statlig inkomstskatt m.m.**

Fysiska personer ska enligt 1 kap. 3 § första stycket IL betala kommunal och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet, vilket benämns skatt på förvärvsinkomster. Dessutom ska fysiska personer betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget kapital (skatt på kapitalinkomster) samt statlig inkomstskatt på avsättning till expansionsfond (expansionsfondsskatt).

#### **Hemortskommun**

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret ska betala kommunal inkomstskatt till hemortskommunen och landstingsskatt till det landsting hemortskommunen ingår i.

Av 65 kap. 3 § andra stycket IL och 22 kap. 1 a § SBL följer att med hemortskommun avses den kommun, där den skattskyldige var folkbokförd den 1 november året före inkomståret. Vid 2012års taxering är det således den skattskyldiges bosättning den 1 november 2010 som avgör vilken som är den skattskyldiges hemortskommun. Om den skattskyldige varit bosatt eller stadigvarande vistats här i landet under någon del av inkomståret, men inte skulle ha varit folkbokförd här den 1 november året före inkomståret, avses med hemortskommun den kommun där personen först varit bosatt eller stadigvarande

vistats. För den som är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning till och tidigare bosättning i Sverige enligt 3 kap. 3 § första stycket IL, är hemortskommunen den kommun till vilken anknytningen är starkast under året före beskattningsåret (22 kap. 1 a § andra stycket SBL).

**Hemortskommun för dödsbo**

Med hemortskommun för dödsbo avses den dödes hemortskommun för dödsåret. Om den döde hade bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsåret, ska dock hemortskommunen för dödsboet från och med andra taxeringsåret efter dödsåret anses vara den kommun där den döde hade sin senaste rätta folkbokföringsort (65 kap. 3 § andra stycket IL).

**Fysisk person som är begränsat skattskyldig**

Om en fysisk person är begränsat skattskyldig under hela beskattningsåret, ska han enligt 1 kap. 4 § andra stycket IL betala kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål. Begränsat skattskyldig är en person som inte är obegränsat skattskyldig, dvs. en person som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i eller har väsentlig anknytning till Sverige. En sådan person är skattskyldig endast för vissa inkomster, t.ex. inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe eller en fastighet i Sverige, se 3 kap. 17–19 §§ IL. För fysiska personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 % av den beskattningsbara förvärvsinkomsten, se 65 kap. 4 § första stycket IL. För den som är begränsat skattskyldig och som väljer att beskattas för inkomst av tjänst enligt IL:s regler i stället för enligt SINK (3 kap. 18 § första stycket 1 IL) är den kommunala inkomstskatten summan av de skattesatser för kommunal skatt och landstingsskatt som genomsnittligt tillämpas för beskattningsåret, se 65 kap. 4 § andra stycket IL.

**Personer som tillhör utländsk stats beskickning m.m.**

De som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal är enligt 3 kap. 17 § 2 IL också begränsat skattskyldiga, om de inte är svenska medborgare och dessutom var begränsat skattskyldiga när de kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal. Av 1 kap. 4 § tredje stycket IL följer emellertid att dessa personer på sådan inkomst de är skattskyldiga för ska betala kommunal inkomstskatt till hemortskommunen m.m.

**Beskattningsbar  
och taxerad  
förvärsinkomst**

## **8.2.2 Skatteunderlaget**

### **8.2.2.1 Skatt på förvärsinkomster**

Underlaget för beräkningen av fysiska personers skatt på förvärsinkomster, dvs. på inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet, utgörs av den beskattningsbara förvärsinkomsten.

Enligt 1 kap. 5 § IL beräknas den beskattningsbara förvärsinkomsten på följande sätt

- summan av överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor. Det avrundade beloppet är den *taxerade förvärsinkomsten*.
- från den taxerade förvärsinkomsten dras grundavdrag och sjöinkomstavgifter. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet är den *beskattningsbara förvärsinkomsten*.

### **8.2.2.2 Skatt på kapitalinkomsten**

Underlaget för fysiska personers skatt på kapitalinkomster är enligt 1 kap. 6 § IL överskottet i inkomstlagen kapital. Enligt 65 kap. 7 § IL är den statliga inkomstskatten på detta överskott 30 %.

## **8.2.3 Beräkning av skatten**

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas finns i 65 kap. IL. Bestämmelser om skattereduktion för underskott av kapital, allmän pensionsavgift, sjöinkomst, arbetsinkomst och hushållsarbete finns i 67 kap. IL. Bestämmelser om skattereduktion för miljöförbättrande installationer, för fastighetsskatt och för bredbandsanslutning finns i särskilda lagar. Detsamma gäller särskild skattereduktion. Bestämmelser om beräkningen av skatt på ackumulerad inkomst finns i 66 kap. IL.

## **8.3 Juridiska personers skatt**

**Beskattningsbar  
inkomst**

Av 1 kap. 7 § IL framgår att underlaget för beräkning av juridiska personers skatt utgörs av den beskattningsbara inkomsten. Denna beräknas på följande sätt.

Överskottet i inkomstlagen näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor. Det återstående beloppet utgör såväl *taxerad som beskattningsbar* inkomst, eftersom juridiska personer inte

medges något grundavdrag (se dock nedan). Termen förvärvs-inkomst används inte längre för juridiska personer.

För sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund, som uppfyller kraven för viss skattebefrielse (7 kap. 7 § första stycket IL), minskas skatten med grundavdrag på 15 000 kr, se 63 kap. 11 § IL. Det belopp som återstår utgör den beskattningsbara inkomsten för dessa personer.

## 9 Definitioner och förklaringar

### 9.1 Inledning

I 2 kap. 1 § IL anges beträffande vissa begrepp, termer och uttryck var i lagtexten det finns bestämmelser om deras betydelse och förklaringar till hur de används i IL. Med förklaringar avses att en term eller ett uttryck används på ett visst sätt i lagen. Ofta ska uttrycket tillämpas också på andra företeelser än sådana som normalt omfattas av uttrycket. Som exempel kan nämnas att bestämmelserna om fysiska personer ska tillämpas på dödsbon. Många vanliga termer eller uttryck definieras inte i lagtexten, t.ex. aktiebolag, konkurs och bodelning. Då avses den allmänna innebörden. termen kan vara definierad i annan lagstiftning eller den kan vara en allmänt vedertagen term inom civilrätten.

De termer och uttryck, som används i IL, omfattar även motsvarande utländska företeelser om motsatsen inte anges eller det framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses (2 kap. 2 §). Detta gäller dock inte bestämmelser avseende staten, regeringen, landsting, kommuner och kommunalförbund.

### 9.2 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

Om en utländsk stat under ett år blir medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet vid någon annan tidpunkt än vid ingången av ett beskattningsår ska staten vid tillämpning av bestämmelserna i IL anses som medlem under hela beskattningsåret (2 kap. 2 a §).

### 9.3 Begreppet juridiska personer

Uttrycket juridiska personer används på i huvudsak samma sätt som i civilrätten. Vissa juridiska personer beskattas inte själva. I stället beskattas delägarna. Detta gäller HB, EEIG och sådana juridiska personer som förvaltar andra samfälligheter än mark-

samfälligheter eller regleringssamfälligheter som är särskilda taxeringsenheter (6 kap. 6 § IL).

Dödsbon beskattas som fysiska personer (se 4 kap. IL). Uttrycket juridiska personer omfattar därför inte dödsbon. Även av skattskyldighetsbestämmelserna framgår att de behandlas annorlunda, se 4 och 5 kap. samt 6 kap. 9 § andra stycket IL.

Svenska investeringsfonder behandlas sedan 1974 skattemässigt som juridiska personer trots att de inte utgör juridiska personer (SOU 1969:16, prop. 1974:181, SkU 1974:64, SFS 1974:995). Bestämmelsen finns nu i 2 kap. 3 § andra stycket IL. Bestämmelser om investeringsfonders skattskyldighet och om hur de beskattas finns också i 6 kap. 5 § respektive 39 kap. 14 och 20 §§ IL.

Utländska investeringsfonder är begränsat skattskyldiga (6 kap. 10 a §) och skattskyldiga för inkomst av fastighet i Sverige och tillgångar som är hänförliga det fasta driftstället i Sverige och som ingår i fonden (6 kap. 16 a §).

Särskilda bestämmelser om dödsbon efter den som var begränsat skattskyldig vid sin död finns i 4 kap. 3 §. De innebär att bestämmelserna för utländska bolag gäller för dessa dödsbon under senare beskattningsår än dödsåret.

För EEIG gäller samma bestämmelser som för svenska HB, vilket framgår av 5 kap. 2 §.

Av 6 kap. 8 § framgår i vilka fall utländska associationer anses som juridiska personer. I 2 kap. 5 a § IL definieras vad som avses med utländskt bolag.

## **9.4 Aktiebolag**

Europabolag och försäkringsaktiebolag räknas som aktiebolag (2 kap. 4 §).

## **9.5 Kreditinstitut**

Med kreditinstitut avses svensk bank och svenskt kreditmarknadsföretag samt utländskt bankföretag och utländskt kreditföretag enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse (2 kap. 4 a §).

## 9.6 Ekonomisk förening

Europakooperativ och europeiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS) räknas som ekonomiska föreningar (2 kap. 4 b §).

## 9.7 Svensk koncern

Med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern (2 kap. 5 §). I de bestämmelser där det enbart står *koncern* omfattas också utländska koncerner. I sådana fall saknas en förklaring till vad ordet står för. Liksom i fråga om andra begrepp definieras inte vad som avses med utländska motsvarigheter, se avsnitt 9.1. I svenska koncerner kan även ingå utländska företag och utländska underkoncerner.

## 9.8 Utländskt bolag

Med utländskt bolag avses en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet (2 kap. 5 a § IL).

Vad som avses med en utländsk juridisk person framgår av avsnitt 46.2. Mer information om utländskt bolag finns i avsnitt 46.3.

## 9.9 Fastighet

### 9.9.1 Civilrättslig definition

Den civilrättsliga definitionen av fastighet framgår av första kapitlet jordabalken (JB). Av 1 § framgår att fast egendom är jord som är indelad i fastigheter. Till fastighet hör allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör.

### Ägarlägenhet

Av 1 a § JB framgår att även en ägarlägenhetsfastighet är en fastighet. Det är en tredimensionell fastighet, som är avsedd att rymma endast en enda bostadslägenhet. Enskilda lägenheter kan alltså innehåsa med direkt äganderätt och lägenheterna utgör tredimensionella fastigheter av särskilt slag, ägarlägenhetsfastigheter.

<b>Allmänna fastighetstillbehör</b>	Allmänna fastighetstillbehör är t.ex. byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk (2 kap. 1 § JB).
<b>Byggnadstillbehör</b>	<p>Tillbehör som anges i 2 kap. 2 § JB räknas som fastighet, om de tillhör byggnadens ägare.</p> <p>Här avses fast inredning och annat som byggnaden försetts med och som är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna. Som exempel räknas upp: Avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan sådan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel.</p> <p>I fråga om vissa kategorier av byggnader ska följande föremål anses utgöra del av fastighet</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– bostad: badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskap, kylskåp, tvättmaskin och mangel,</li><li>– butikslokal: hylla, disk och skyltfönsteranordning,</li><li>– samlingslokal: estrad och sittplatsanordning,</li><li>– ekonomibyggnad till jordbruk: anordning för utfodring av djur och anläggning för maskinmjölkning,</li><li>– fabrikslokal: kylsystem och fläktmaskineri (2 kap. 2 § första och andra stycket JB).</li></ul> <p>Reservdel och dubblett till de uppräknade föremålen hör inte till byggnaden (2 kap. 2 § 3 stycket JB).</p>
<b>Industritillbehör</b>	<p>Till fastighet som helt eller delvis utgör industribyggnad hör dessutom maskiner och annan utrustning som tillförts fastigheten för att huvudsakligen användas i verksamheten på fastigheten (2 kap. 3 § JB). Sådan egendom hör inte till fastigheten, om ägaren har förklarat detta och förklaringen är inskriven i fastighetsboken enligt 24 kap. JB.</p> <p>Till industritillbehör hänförs exempelvis maskiner inom verkstadsindustri, grafisk industri och textilindustri, där det förutsätts att maskinerna ryms inom ramen för ordinära industribyggnader. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör aldrig till fastigheten.</p> <p>I motsats till allmänna fastighetstillbehör och byggnadstillbehör ingår inte värdet av industritillbehör i taxeringsvärdet.</p>



**Gränsdragningsproblem**

Beträffande gränsdragningen mellan byggnadstillbehör och industritillbehör har Skatteverket lämnat anvisningar som finns intagna i Handledning för fastighetstaxering 2011 (SKV 358), avsnitt 1.2.

Det kan påpekas att hänvisningen till jordabalkens bestämmelser inte innebär att tillbehören måste omfattas av jordabalkens regler och alltså finnas i Sverige, utan bara är till för att beskriva tillbehörens karaktär (prop. 1999/2000:2 s. 25).

**9.9.2 Skatterättslig definition**

Det civilrättsliga fastighetsbegreppet ska i princip tillämpas inom skatterätten. Utöver detta omfattar det skatterättsliga fastighetsbegreppet

- byggnad på annans mark (s.k. ”byggnad på ofri grund”). Hit hör t.ex. sommarstugor som har uppförts på arrenderad eller hyrd mark (2 kap. 6 § IL),
- tomträtt (2 kap. 6 § IL),
- rättighet till vattenkraft och strömfall.

**Ägarlägenhet**

Skattereglerna för ägarlägenheter är i sak desamma som för småhus.

**Husbåtar**

Husbåt kan anses som byggnad under vissa förhållanden. Bygglov ska ha beviljats och får inte avse kortare tid än 5 år. Husbåten får inte utgöra tillfällig byggnad och ska vara avsedd för stadigvarande bruk på den plats som bygglovet gäller och konstruerad så att den endast svårligen kan flyttas till annan plats. Den ska inte kunna förflyttas för egen maskin. Vidare ska den vara fast förankrad vid kaj eller motsvarande och ha permanent förbindelse med land genom ledningar för elektricitet. Om fråga är om bostad, bör vatten och avlopp vara anslutet till kommunal eller liknande anläggning (Skatteverket 2005-03-02, dnr 130 9471-05/111).

**9.9.3 Särskilt om utländska företeelser**

Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används i IL också omfattar motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. I förarbetsuttalanden till lagstiftningen sägs att vad som ska bedömas är om något enligt den utländska rätten är sådant att den aktuella företeelsen skulle kunna anses falla in under den svenska termen, såsom den används i IL (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 22). Vidare sägs att

absolut identitet inte kan krävas utan att det får avgöras i det enskilda fallet om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen.

Till småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet och taxeringsenhet räknas enheter av det slag som avses i fastighetstaxeringslagen (2 kap. 15 § första stycket IL). Av formuleringen ”av det slag som avses” följer att även utländska motsvarigheter omfattas (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 32). Däremot är begreppet taxeringsvärde begränsat till att avse endast de värden som fastställs enligt fastighetstaxeringslagen (2 kap. 15 § andra stycket IL). Endast svenska taxeringsvärden åsyftas således i denna lag.

För att kunna tillämpa definitionerna i 2 kap. 8–19 §§ IL på motsvarande företeelser i utlandet måste man först bestämma vad som har förvärvats. Fastigheten eller lägenheten kan innehas enligt någon av tre huvudprinciper.

1. Direktägd fastighet och direktägd ägarlägenhet, som i sin tur kan indelas i
  - a. privatbostadsfastighet och
  - b. näringsfastighet.

Med direktägd fastighet/ägarlägenhet avses att ägaren har lagfart eller liknande på att han/hon äger en viss fastighet/ägarlägenhet eller del av fastighet/ägarlägenhet direkt, utan några mellanhänder. Med ägarlägenhet avses i detta sammanhang en formellt bildad enhet, som utgörs av en bostadslägenhet. Det ska föras en officiell förteckning över lägenheterna som separata tillgångar med uppgift om innehavaren till respektive lägenhet. Innehavaren ska förfoga över sin lägenhet såsom ägare, vilket innebär en rätt att överlåta, upplåta och pantsätta tillgången.

2. Bostadsrätter och liknande upplåtelseformer, som i sin tur kan indelas i
  - a. privatbostad genom aktie-/andelsinnehav och
  - b. övriga aktie-/andelsinnehav

Med bostadsrätter och liknande upplåtelseformer menas att ägaren har köpt en aktie/andel i ett bostadsföretag. Företaget äger fastigheten och låter medlemmarna bo i lägenheterna.

Ägaren förvärvar alltså en aktie/andel som ger honom rätt att bo i fastigheten, men förvärvar inte någon del av fastigheten.

### 3. Nyttjanderätt till bostad

En nyttjanderätt innebär en rätt att nyttja en viss lokal, fastighet, lägenhet eller dylikt genom ett hyresavtal, avtal om leasehold, timeshare eller liknande. Nyttjanderättshavaren har inte fått äganderätten till något, varken en fastighet eller aktier/andelar, utan bara rätt att nyttja en viss bostad.

När innehavsformen är utredd sker klassificering av bostaden utifrån definitionerna nedan.

## 9.10 Fastighetsägare

Som fastighetsägare räknas enligt 2 kap. 7 § IL alla som innehar, förvaltar eller nyttjar fastighet på det sätt som anges i 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Tomträtts-havare t.ex. kommer härigenom att behandlas som fastighetsägare. Även utländska motsvarigheter omfattas av bestämmelserna i 2 kap. 7 § IL.

## 9.11 Privatbostad

I 2 kap. 8 § IL definieras begreppet privatbostad.

### Vad är en privatbostad?

Det finns två slag av småhus som kan klassificeras som privatbostad; enfamiljshus och tvåfamiljshus. Även ägarlägenhet kan klassificeras som privatbostad. Vad som avses med småhus/ägarlägenhet framgår av 2 kap. 2 § FTL. Vid bedömningen av om det är fråga om privatbostad eller inte är användningssättet eller tänkt användningssätt avgörande.

### Enfamiljshus /ägarlägenhet

Om enfamiljshus eller ägarlägenhet till övervägande del används för permanent- eller fritidsboende av ägaren eller närstående så är det en privatbostad och småhuset/ägarlägenheten ska klassificeras som privatbostadsfastighet. Med begreppet övervägande del avses att huset används för bostadsändamål för ägaren eller närstående till mer än 50 %. Uttrycket övervägande del avser byggnadens totala yta, dvs. bostadsyta och biytor. Används byggnaden till lika stora delar för bostadsändamål och annat ändamål än som bostad blir den näringsfastighet.

### Tvåfamiljshus

För tvåfamiljshus gäller att huset ska användas till väsentlig del för permanent- eller fritidsboende av ägaren eller honom närstående. Med begreppet väsentlig del avses att kravet på

nyttjandegrad är uppfyllt om fastigheten används till 40 % för ägarens eller dennes närståendes permanent- eller fritidsboende (prop. 1990/91:54 s. 192). Uttrycket väsentlig del avser byggnadens totala yta.

Vad nu sagts tar uteslutande sikte på blandad användning i rummet (av ytan). Vid blandad användning i tiden, t.ex. när ett fritidshus regelbundet hyrs ut till utomstående under betydande delar av året, torde klassificeringsreglerna innebära att om ägaren överhuvudtaget avser att använda huset som bostad för egen del eller åt närstående är det en privatbostad för honom. Det finns inget krav att det egna användandet måste omfatta viss minsta tidsrymd (RÅ 1998 not. 38).

Vilka som är närstående framgår av 2 kap. 22 IL, se avsnitt 9.21. Dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare omnämns också i sistnämnda lagrum, men kan inte med det undantag som behandlas nedan, göra bostaden till en privatbostad eftersom dödsbo är en juridisk person (prop. 1989/90:110 s. 502).

Andra än de nu nämnda, t.ex. sambor eller svärföräldrar, räknas inte som närstående. Däremot jämföras enligt vanliga inkomstskatteregler sambo med make om parterna har eller har haft barn eller tidigare varit gifta med varandra (2 kap. 20 § IL).

**Avsett att användas**

Som privatbostad räknas även småhus/ägarlägenhet som är avsett att användas som ägarens eller närståendes permanent- eller fritidsbostad.

**Dödsbon**

I fråga om bostad som ingår i dödsbo gäller bestämmelserna i 2 kap. 12 § IL. Se även 4 kap. IL.

Juridiska personer kan inte inneha privatbostad. Ett undantag gäller dock för dödsbo. Ett småhus/ägarlägenhet som var privatbostad för innehavaren kan förbli privatbostad till utgången av tredje kalenderåret efter dödsåret trots att dödsboet är en juridisk person. Privatbostadskriteriet är i detta fall uppfyllt om egendomen under ovannämnda tid är av sådant slag att den kan vara privatbostad. Med detta villkor avses att bostaden inte får omdisponeras så att den inte längre är av sådant slag att den skulle kunna klassificeras som privatbostad. Något villkor att den som nyttjar bostaden använder den som bostad finns inte (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 29 f.).

Ett småhus på lantbruksenhet som är inrättat som bostad åt fler än två familjer räknas inte som privatbostad. På begäran av

ägaren räknas inte heller ett småhus på en lantbruksenhet som privatbostad, om småhuset har en storlek om minst 400 kvadratmeter och nybyggnadsår före 1930. I fråga om bestämmelserna om uttag av bränsle gäller dock bestämmelserna för privatbostäder för sådana hus. (Se 22 kap. 9 § IL.)

**Bedömnings-  
tidpunkten**

Det är förhållandena vid utgången av ett visst kalenderår som avgör om fastigheten ska räknas som privatbostad (2 kap. 10 § IL). Överlåt bostaden under året ska förhållandena på överlåtelsedagen vara avgörande.

**Tröghetsregeln**

Om det inträffar något som gör att bostaden inte längre ska räknas som privatbostad, ska den ändå räknas som privatbostad under det kalenderår ändringen inträffar samt det följande året, om inte ägaren begär annat. Övergår bostaden till ny ägare under andra kalenderåret efter ändringen, ska den anses som privatbostad för den gamle ägaren även under detta år, om han inte begär annat (2 kap. 11 § IL). Detta utgör den s.k. tröghetsregeln.

Tröghetsregeln gäller också om bostaden övergår till en fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och det i samband med detta inträffar något som gör att bostaden inte längre skulle ha räknats som privatbostad.

En bostad som ingår i ett dödsbo och som vid dödsfallet var en privatbostad, räknas som sådan till och med det tredje kalenderåret efter det kalenderår dödsfallet inträffade, om bostaden fortfarande är av sådant slag att den kan vara en privatbostad (2 kap. 12 § IL). Detta gäller t.ex. om bostaden hyrs ut till delägare eller närstående som permanentbostad eller fritidsbostad men även om den hyrs ut – utan ombyggnad – för att användas i näringsverksamhet (prop. 1999/2000:2 s. 30).

**9.11.1 Särskilt om privatbostad i utlandet**

Bedömningen av om en bostad i utlandet kan utgöra privatbostad har sin grund i vilken typ av tillgång som innehas. För denna indelning hänvisas till avsnitt 9.9.3.

**Småhus**

Ett småhus i utlandet kan utgöra privatbostad på samma grunder som ett småhus i Sverige.

Ett hus i utlandet som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet räknas inte som privatbostad annat än vid tillämpning av 45 kap. 33 § och 47 kap. IL, det vill säga vid avyttringen (2 kap. 9 § IL).

### Ägarlägenhet

Skattereglerna för ägarlägenheter är i sak desamma som för småhus. Bestämmelserna gäller från 1 maj 2009 och tillämpades första gången vid 2010 års taxering.

Även för tid innan ägarlägenheter kunde bildas i Sverige anser Skatteverket att begreppet privatbostad kan omfatta i utlandet belägna ägarlägenheter. Med ägarlägenhet avses i detta sammanhang en formellt bildad enhet, som utgörs av en bostadslägenhet. Det ska föras en officiell förteckning över lägenheterna som separata tillgångar med uppgift om innehavaren till respektive lägenhet (Skatteverket 2007-10-30, dnr 131 649571-07/111).

### Bostadsföretag

Bara svenska företag har tagits med i definitionen av privatbostadsföretag. Vid bedömningen av om en bostad är privatbostad ska emellertid utländsk juridisk person som motsvarar ett privatbostadsföretag likställas med sådant företag (2 kap. 8 § andra stycket IL). Härigenom kan en utländsk bostad vara privatbostad (2 kap. 8 § IL). En bostad i ett utländskt bostadsföretag kan alltså beskattas som privatbostad vid den löpande beskattningen.

Kan den juridiska personen inte klassificeras som en utländsk motsvarighet till ett privatbostadsföretag är bostaden inte privatbostad.

Skatteverket anser, att följande ägarformer kan motsvara ett privatbostadsföretag (Skatteverket 2007-06-15, dnr 131 438414-07/113).

Danmark: Andelsboligforening och Boligaktieselskaber

Norge: Andelsleilighet/Borettsleilighet

Finland: Bostadsaktiebolag, Delägarbostad och Bostadsrätt

Storbritannien: Share of freehold

## 9.12 Privatbostadsfastighet

Vid inkomstbeskattningen klassificeras en fastighet antingen som privatbostadsfastighet eller som näringsfastighet. Vad som kan klassificeras som privatbostadsfastighet framgår av 2 kap. 13 § IL.

Av 2 kap. 14 § IL framgår att alla fastigheter som inte uppfyller kraven på privatbostadsfastighet är näringsfastigheter. Se avsnitt 9.13.

<b>Två förutsättningar</b>	<p>Två förutsättningar ska vara uppfyllda för att en fastighet ska klassificeras som privatbostadsfastighet.</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Det ska vara fråga om ett småhus, en ägarlägenhet och/eller tomtmark. För småhus på lantbruksenhet gäller dessutom att en tredje förutsättning måste vara uppfylld, se nedan vid kantrubrik ”Småhus på lantbruksenhet”.</li><li>2. Småhuset/ägarlägenheten ska vara en privatbostad. För att tomtmark ska utgöra privatbostadsfastighet ska avsikten vara att marken ska bebyggas med privatbostad.</li></ol> <p>Klassificeringen måste göras i två steg. Först måste fastställas om det är frågan om ett småhus/ägarlägenhet och/eller tomtmark. Därefter görs bedömningen om småhuset/ägarlägenheten är en privatbostad eller, för tomtmark, om marken ska bebyggas med en privatbostad.</p> <p><i>Steg 1</i></p> <p>Hur ska begreppet småhus/ägarlägenhet definieras?</p>
<b>Fastighets- taxeringslagen</b>	<p>Vid fastighetstaxeringen indelas byggnader i byggnadstyper och mark i ägoslag.</p> <p>Av reglerna i 2 kap. 3 § FTL framgår att varje byggnad ska indelas för sig och i den byggnadstyp som byggnaden med hänsyn till sitt ändamål till övervägande del är inrättad för eller det sätt som den till övervägande del används på. Undantag görs för vissa mindre byggnader som ligger i anslutning till ett småhus eller ett hyreshus. Det slag av byggnader som undantaget avser är sådana vilka på grund av sin funktion lika gärna skulle ha kunnat vara inrymda i småhuset eller hyreshuset.</p>
<b>Småhus</b>	<p>Enligt 2 kap. 15 § IL har begreppen småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet och lantbruksenhet samma innebörd som i FTL. Småhus är byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer.</p>
<b>Komplementhus</b>	<p>Komplementhus till ett småhus som garage, förråd och annan mindre byggnad indelas inte som särskild byggnad om de finns på samma tomt som ett småhus (2 kap. 2 § FTL).</p>
<b>Småhusenhet</b>	<p>Småhus och tomtmark för småhus samt exploateringsmark för småhusbebyggelse betecknas som småhusenheter.</p>
<b>Småhus på lantbruksenhet</b>	<p>Småhus på lantbruksenhet kan även bestå av byggnad som är inrättad till bostad åt högst 10 familjer. Endast sådana småhus på lantbruksenhet som är inrättade till bostad åt en eller två</p>

	familjer kan dock klassificeras som privatbostadsfastighet (2 kap. 9 § IL).
<b>Småhus på annans mark</b>	Även småhus på annans mark, t.ex. arrenderad mark, kan klassificeras som privatbostadsfastighet (2 kap. 6 § IL).
<b>Ägarlägenhet</b>	Med ägarlägenhet avses en enskild lägenhet i flerbostadshus som innehas med direkt äganderätt. Lägenheten utgör en tredimensionell fastighet som är inrättad till bostad åt en enda familj. Med tredimensionell fastighet avses en fastighet som i sin helhet är avgränsad både horisontellt och vertikalt. Skatte-reglerna i sak är desamma för ägarlägenhet som för småhus. Ägarlägenhet kan därför klassificeras som privatbostad.
<b>Ombyggnad/ Omdisponering</b>	En byggnad som vid ingången av året är ett småhus eller ett hyreshus, behåller sin karaktär under hela det innevarande beskattningsåret. Ombyggnad eller annan ändring under året som medför att en byggnad blir eller upphör att vara ett småhus, får vid inkomstbeskattningen betydelse först vid det påföljande beskattningsåret. Det innebär bl.a. att ett hyreshus som byggts om till småhus är näringsfastighet för hela ombyggnadsåret och kan bli privatbostadsfastighet först för nästkommande beskattningsår.  Äldre regler, där byggnaden bytte karaktär redan fr.o.m. ingången av ombyggnadsåret får efter yrkande tillämpas för beskattningsåret 2007 och tidigare (Skatteverket 2007-11-16, dnr 131 678347-07/111).
<b>Varje byggnad för sig</b>	Flera småhus och tomtmark till småhus förs ofta samman till en taxeringsenhet, småhusenhet, vid fastighetstaxeringen. Vid klassificeringen näringsfastighet/privatbostadsfastighet måste emellertid varje byggnad på fastigheten bedömas för sig. Med byggnad menas då inte sådana komplementhus som omnämns ovan.

*Exempel 1*

A äger en herrgårdsbyggnad med en fristående flygelbyggnad. Han bor själv i huvudbyggnaden som är en enfamiljsbostad och hyr ut flygelbyggnaden som också är en enfamiljsbyggnad, som bostad åt utomstående. A har inte för avsikt att använda flygelbyggnaden som bostad åt sig själv eller åt närstående.

Privatbostadsfastighet eller näringsfastighet?

Här är fråga om två byggnader. Huvudbyggnaden ska betecknas som privatbostadsfastighet eftersom den är ett småhus som



helt bebos av ägaren. Flygelbyggnaden är däremot näringsfastighet eftersom ägaren eller närstående till ägaren inte bor eller har för avsikt att bo där.

*Exempel 2*

B äger en småhusfastighet på vilken det finns en fristående garagebyggnad. B bor i småhuset men använder hela garaget i oförändrat skick som lager för sin näringsverksamhet. Dessutom använder han stora delar av huset för näringsverksamheten.

Garaget är en komplementbyggnad till småhuset och ska därför inte klassificeras för sig. Garagets yta och de delar av småhuset som används för näringsverksamheten räknas samman och jämförs med bostadsdelen av småhuset. Hela fastigheten bedöms som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet enligt steg 2 nedan.

*Steg 2*

Är det fråga om ett småhus, en ägarlägenhet och/eller tomtmark till småhus/ägarlägenhet kommer nästa steg i bedömningsprocessen.

Är förutsättning nr 2 uppfylld, dvs. är småhuset/ägarlägenheten en privatbostad eller, när det gäller tomtmark, ska marken bebyggas med privatbostad? Se vidare avsnitt 9.11.

**9.12.1 Gränsdragningar**

**Bedömnings-  
tidpunkten**

Bedömningen av om en bostad ska räknas som privatbostad eller som ingående i näringsverksamhet ska för varje kalenderår göras vid kalenderårets utgång. Har bostaden överlåtits under kalenderåret, görs för överlåtarens del bedömningen i stället på överlåtelsedagen. Detta gäller såväl överlåtelser genom avyttring som äganderättsövergångar på annat sätt, t.ex. genom arv eller gåva (2 kap. 10 § IL).

Om en fysisk person eller ett dödsbo tillämpar brutet räkenskapsår för näringsverksamhet, vilket efter dispens undantagsvis kan förekomma, kan således en bostad komma att ingå i näringsverksamheten för den del av räkenskapsåret som hänför sig till ett visst kalenderår men inte för den del av räkenskapsåret som hänför sig till det närmast föregående eller följande kalenderåret (prop. 1989/90:110 s. 645).

**Omklassificering**

En fastighets/ägarlägenhets karaktär som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet ska prövas varje år. Föreligger vid

prövningstillfället förändringar i förhållandena ska omklassificering göras. Ett undantag från denna princip är tröghetsregeln.

### **Tröghetsregeln**

För privatbostadsfastighet som i samma ägares hand eller efter benefik överlåtelse skulle ha övergått till att bli näringsfastighet finns en tröghetsregel. Denna innebär en tvåårig övergångsperiod under vilken fastigheten har kvar sin karaktär av privatbostadsfastighet trots att förutsättningar föreligger att klassificera den som näringsfastighet vid utgången av kalenderåret. Syftet med regeln är att ägarna under denna tvååriga rådumstid ska kunna ordna sina förhållanden eller ha övervägt bestående förändringar i sitt sätt att nyttja bostadsbyggnaden så att omklassificering inte ska ske (2 kap. 11 § IL). Samma bedömning ska göras för ägarlägenheter.

”Har under kalenderår 1 omständighet inträffat, exempelvis avflyttning, och föreligger i princip förutsättningar vid utgången av det året för att räkna bostaden som näringsfastighet, görs ingen sådan omklassificering vid utgången av detta kalenderår och ej heller vid utgången av kalenderår 2 om förhållandena då är liknande. Först vid utgången av kalenderår 3 tas slutlig ställning till om förhållandena fortfarande påkallar en omklassificering. Det uppställs inget krav om att det ska vara exakt samma förhållanden utan det bör vara tillräckligt att skäl då också föreligger för omklassificering. Skulle en omklassificering då beslutas får den verkan från början av kalenderår 3. Rådummet för ägaren har emellertid varat under minst två år. En försäljning under kalenderår 3 under pågående rådumstid innebär inte att bostaden ska anses som näringsfastighet för ägaren under den del av kalenderår 3 som löper fram till försäljningen.” (Prop. 1990/91:54 s. 190).

Tröghetsregeln innebär alltså att fastigheten, om inte ägaren önskar annat (se nedan) förblir privatbostadsfastighet till utgången av året efter det år då förutsättningarna för att klassificera den som privatbostadsfastighet egentligen upphörde. Om ägaren säljer privatbostadsfastigheten under påföljande år, räknas den som privatbostad även under tiden fram till avyttringen och vid avyttringen. Har ägaren kvar fastigheten vid utgången av det året, klassificeras den dock om till näringsfastighet vid årsslutet och behandlas som en näringsfastighet från ingången av året. Samma bedömning ska göras för ägarlägenheter.

<b>Ej tvingande</b>	<p>Tröghetsregeln är inte tvingande. I de fall ägaren av fastigheten önskar att fastigheten ska klassificeras om, och skäl för detta föreligger, ska omklassificeringen göras.</p> <p><i>Exempel</i></p> <p>A äger och bor i ett småhus. Den 1 juli år 2009 flyttar han därifrån och hyr ut det till någon som inte är närstående till honom. Vid 2010 och 2011 års taxeringar ska småhuset klassificeras som privatbostadsfastighet om inte A begär omklassificering. Först vid 2012 års taxering görs bedömning av om omklassificering ska göras med hänsyn till förhållandena vid utgången av år 2011. Om A säljer huset senast den 31 december år 2011 räknas småhuset som privatbostadsfastighet t.o.m. försäljningstillfället.</p>
<b>Tomtmark</b>	<p>Tröghetsregeln kan i princip vara tillämplig på obebyggd tomtmark, se 2 kap. 13 § andra stycket IL.</p>
<b>Avskattning/-karaktärsskifte från näringsfastighet</b>	<p>När en näringsfastighet i samme ägares hand byter karaktär till privatbostadsfastighet ska återföring göras av värdeminskningsskatt och vissa värdehöjande reparationer. Observera att för dessa situationer gäller inte någon tröghetsregel liknande den som finns när privatbostadsfastighet övergår till att bli näringsfastighet. För en näringsfastighet gäller att karaktärsskifte sker för samma beskattningsår som det under vilket skäl för omklassificering föreligger.</p>
<b>När ska avsikten bedömas?</b>	<p>Av förarbetena framgår att avsikten har betydelse endast när det gäller fastighet som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten. Ett småhus som används som privatbostad vid bedömningstidpunkten ska alltså alltid klassificeras som privatbostadsfastighet, oavsett om avsikten är att det ska användas för annat ändamål i en framtid (Prop. 1989/90:110 s. 645, prop. 1990/91:54 s. 190–191). Utifrån skrivningarna i förarbetena kan konstateras att avsikten med användningen av ett småhus ska vägas in i bedömningen i två fall</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– För småhus som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten och som tidigare varit privatbostadsfastighet och där tvåårsfristen enligt tröghetsregeln gått ut.</li><li>– För småhus som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten och som även tidigare varit näringsfastighet.</li></ul>

- Även om fastigheten används för uthyrning så är bostaden fortfarande en privatbostadsfastighet om det kan visas att avsikten är att använda den för eget boende inom exempelvis ett år. Det är först när någon avsikt att använda den privat inte kan visas och fastigheten utan att ta hänsyn till tröghetsregeln borde ha klassificerats som näringsfastighet som tröghetsregeln träder in.

**Hur ska avsikten bedömas?**

Omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra om en bostad ska räknas som privatbostad eller ej. Den omständigheten att bostaden varit uthyrd eller stått tom under en längre tid hindrar inte att den kan anses vara privatbostad. Det avgörande är om ägaren eller närstående i ett sådant fall har för avsikt att använda bostaden för permanent- eller fritidsboende. Det räcker inte med enbart ett påstående av ägaren om vilken avsikten är. Det måste också framgå, t.ex. av ägarens familje-, tjänste- eller andra förhållanden, att bostaden inom överskådlig tid kommer att bebos av ägaren eller av någon närstående till ägaren. Det är t.ex. inte tillräckligt om ägaren uppger att avsikten är att hans yngre barn ska flytta in i bostaden i vuxen ålder (prop. 1989/90:110 s. 500 och 645, prop. 1990/91:54 s. 189–191).

Exempel på situationer som inte bör innebära att ett småhus klassificeras som näringsfastighet

- för diplomater och personer som tjänstgör på annan ort och som använder bostaden vid semestrar och tillfälliga besök samt kommer att använda den vid återkomsten till Sverige och
- då ägaren på grund av tvingande omständigheter inte kan bebo sin permanentbostad, t.ex. vid långvarig sjukhusvistelse.  
(Prop. 1990/91:54 s.189)

**Överskådlig tid**

Vad som kan anses som överskådlig tid måste bedömas från fall till fall. Generellt kan sägas att ju längre tid det är fråga om desto starkare blir kraven att ägaren tydligt visar sin avsikt. Normalt bör enligt Skatteverkets uppfattning inte längre tid än de närmast kommande tre åren anses som överskådlig. Vid tvingande omständigheter eller vid tjänstgöring på annan ort kan dock överskådlig tid bli avsevärt längre.

### 9.12.2 Inkomstskattemässig klyvning

Uppdelningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet leder i vissa fall till att en fastighet måste klyvas vid inkomstbeskattningen.

#### Lantbruksenhet

Denna uppdelning av en fastighets olika byggnader torde vara vanligast på lantbruksenhet.

Mangårdsbyggnad med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet utgör privatbostadsfastighet om den till övervägande del bebos eller är avsedd att bebos av ägaren eller närstående och ska vid löpande beskattning beskattas i inkomstslaget kapital. Övrig del av lantbruksenheten, övrig mark och ekonomibyggnader, är näringsfastighet och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

En konsekvens av en sådan klyvning är att avdrag för reparationer, underhåll och övriga löpande utgifter, samt värdeminskning inte medges för den del av lantbruksenheten som är privatbostadsfastighet. Något förmånsvärde av bostad ska å andra sidan inte redovisas. Den del av ev. skuldräntor som belöper på privatbostadsfastigheten ska dras av i inkomstslaget kapital.

#### Industrienhet

Fastighet som vid fastighetstaxeringen uppdelats eller rätteligen skulle ha uppdelats i t.ex. småhusenhet och industrienhet måste också, under förutsättning att småhuset är en privatbostad, klyvas vid inkomstbeskattningen.

#### Flera beskattningsnaturer

Andelar av en och samma fastighet torde även kunna klassificeras som näringsfastighet i en delägares hand och som privatbostadsfastighet i annan ägares hand.

#### *Exempel*

Makarna A äger vardera hälften av en jordbruksfastighet på vilken mangårdsbyggnaden är uthyrd till herr A:s föräldrar. Makarna har inte för avsikt att själva bosätta sig på fastigheten.

För herr A är mangårdsbyggnaden med tillhörande tomtmark privatbostadsfastighet. För fru A däremot är den näringsfastighet eftersom svärföräldrarna inte ingår i närståendekretsen.

### 9.12.3 Särskilt om privatbostadsfastighet i utlandet

Bedömningen av om en fastighet i utlandet kan utgöra privatbostadsfastighet har sin grund i vilken typ av tillgång som innehas. För denna indelning hänvisas till avsnitt 9.9.3.

En privatbostadsfastighet kan vara belägen utomlands eftersom definitionen av småhus, ägarlägenhet och privatbostad omfattar utländska motsvarigheter. Skatteverket anser att en utländsk ägarlägenhet kan utgöra privatbostadsfastighet även för tid före den 1 maj 2009 (Skatteverket 2007-10-30, dnr 131 649571-07/111).

### **9.13 Näringsfastighet**

Av 2 kap. 14 § IL framgår att alla fastigheter som inte uppfyller kraven på privatbostadsfastighet är näringsfastigheter. Se avsnitt 9.12.

Juridiska personer inklusive handelsbolag kan bara inneha näringsfastigheter.

#### **”Slottsregeln”**

Om det på en lantbruksenhet finns småhus som är minst 400 kvm stort och som har ett nybyggnadsår före 1930, ska huset på ägarens begäran räknas som näringsfastighet (2 kap. 9 § tredje stycket IL).

#### **9.13.1 Särskilt om näringsfastighet i utlandet**

Bedömningen av om en fastighet i utlandet kan utgöra näringsfastighet har sin grund i vilken typ av tillgång som innehas. För denna indelning hänvisas till avsnitt 9.9.3.

En näringsfastighet kan vara belägen utomlands eftersom definitionen av småhus, ägarlägenhet och hyreshusenhet omfattar utländska motsvarigheter.

### **9.14 Småhus, småhusenhet, ägarlägenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, industrienhet, lantbruksenhet, taxeringsenhet och taxeringsvärde**

Dessa begrepp bestäms enligt 2 kap. 15 § IL genom vad som anges i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Utländska motsvarigheter innefattas också i begreppen. Däremot är begreppet taxeringsvärde begränsat till att avse endast de värden som fastställs enligt fastighetstaxeringslagen. Endast svenska taxeringsvärden åsyftas således i denna lag.

Vid fastighetstaxeringen ska i princip alla byggnader indelas i byggnadstyper.

Med småhus avses en byggnad som är inrättad som till bostad åt en eller två familjer. Byggnad som är inrättad till bostad åt

minst tre och högst tio familjer ska också ses som småhus om byggnaden ligger på lantbruksenhet.

Med ägarlägenhet avses en byggnad som tillhör en tredimensionell fastighet och som är inrättad till bostad åt en enda familj.

Med hyreshus avses en byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang eller liknande.

De byggnader och den mark som vid fastighetstaxeringen ska taxeras tillsammans sammanförs till en taxeringsenhet.

Vad som avses med taxeringsenhet framgår av 4 kap. 1–6 §§ fastighetstaxeringslagen. Som huvudregel gäller att varje fastighet är en taxeringsenhet.

En småhusenhet omfattar småhus och tomtmark för sådan byggnad. En ägarlägenhetsenhet omfattar ägarlägenhet och tomtmark för sådan byggnad osv.

För varje skatte- och avgiftsplikt taxeringsenhet ska ett taxeringsvärde åsättas. Taxeringsvärdet ska bestämmas till ett belopp som motsvarar 75 % av taxeringsenhetens marknadsvärde.

## **9.15 Andelshus**

Med andelshus avses en fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare (2 kap. 16 § IL).

### **9.15.1 Särskilt om andelshus i utlandet**

Bedömningen av om en fastighet i utlandet kan utgöra andelshus har sin grund i vilken typ av tillgång som innehas. För denna indelning hänvisas till avsnitt 9.9.3.

Ett andelshus kan vara beläget utomlands eftersom även utländska motsvarigheter kan omfattas av reglerna (2 kap. 2 § IL).

## **9.16 Privatbostadsföretag**

Privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av privatbostadsföretaget (2 kap. 17 § IL).

Som privatbostadsföretag räknas också en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av privatbostadsföretaget (2 kap. 17 § IL).

Uttrycket till *klart övervägande del* innebär ca 60 % och uppåt. *Uteslutande eller så gott som uteslutande* representerar 90–95 % upp till 100 % (prop.1999/2000:2, s. 504 ff.).

Både bostadsrättsföreningar, bostadsföreningar och bostadsaktiebolag kan vara privatbostadsföretag.

**Bostadsrättsförening**

Civilrättsliga regler avseende bostadsrätter och bostadsrättsföreningar finns i Bostadsrättslagen (BrL).

**Bostadsförening, bostadsaktiebolag**

För bostadsföreningar och bostadsaktiebolag gäller de civilrättsliga reglerna i EFL och ABL. Dessa äldre rättssubjekt, bildade före den 1 juli 1930, finns fortfarande kvar i viss omfattning (jfr p. 4 av övergångsbestämmelserna till BrL).

**Bostadsrätt**

Med bostadsrätt avses i inkomstskattesammanhang andel i privatbostadsföretag (äkta bostadsföretag).

**Oäkta bostadsföretag**

Andel i ett bostadsföretag som inte uppfyller kriterierna för privatbostadsföretag behandlas skatterättsligt inte som en bostadsrätt utan som en delägarrätt. All utdelning från bostadsföretaget, inberäknat eventuell bostadsförmån, beskattas i inkomstslaget kapital hos andelsägaren. Ytterligare information finns i broschyren SKV 378. Se även Skatteverkets allmänna råd om gränsdragning mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag samt beskattning av oäkta bostadsföretag och dess medlemmar SKV A 2008:25.

**Likvidation av bostadsrättsförening**

Enligt ordalydelsen i 2 kap. 17 § IL upphör föreningen att vara ett privatbostadsföretag vid friköpet av fastigheten, eftersom föreningen inte längre tillhandahåller bostäder åt sina medlemmar i byggnader som ägs av föreningen.

En likvidation syftar till att avveckla verksamheten, varför den omständigheten att föreningen har upphört med sin tidigare verksamhet inte bör medföra att föreningen upphör att vara ett privatbostadsföretag. Skatteverket anser att föreningen ska behålla sin karaktär av privatbostadsföretag till dess att likvidationen är helt avslutad (Skatteverket 2010-12-14, dnr 131 753358-10/111).



### **9.16.1 Särskilt om utländska bostadsföretag**

Bara svenska företag har tagits med i definitionen av privatbostadsföretag. Vid avyttring av en andel i ett bostadsföretag inom EES kan dock reglerna om avyttring av bostadsrätter och uppskavsbelopp (46 och 47 kap. IL) få tillämpas, om bostadsföretaget motsvarar ett svenskt privatbostadsföretag (2 kap. 17 § andra stycket IL).

Vid bedömningen av om en bostad är privatbostad ska emellertid utländsk juridisk person som motsvarar ett privatbostadsföretag likställas med sådant företag (2 kap. 8 § andra stycket IL). Härigenom kan en utländsk bostad vara privatbostad (2 kap. 8 § IL). En bostad i ett utländskt bostadsföretag kan alltså beskattas som privatbostad vid den löpande beskattningen.

## **9.17 Privatbostadsrätt**

Bostadsrätter indelas i privatbostadsrätter, som hänförs till inkomstslaget kapital, och näringsbostadsrätter som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Med privatbostadsrätt avses andel i privatbostadsföretag om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad. Med näringsbostadsrätt avses sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är en privatbostadsrätt (2 kap. 18–19 §§ IL).

Bostadsrätt räknas som privatbostad om den helt eller till övervägande del används eller är avsedd att användas för permanent boende eller som fritidsbostad åt medlemmen eller närstående (2 kap. 8–12 §§ IL). Vad som anges i avsnitt 9.11 och 9.12 avseende närstående, bedömningstidpunkten, omklassificering, tröghetsregeln och avsikten gäller också för bostadsrätter.

### **9.17.1 Särskilt om bostad genom andelsinnehav i en utländsk juridisk person**

En andel i ett utländskt bostadsföretag kan aldrig vara privatbostadsrätt vid den löpande taxeringen, eftersom endast svenska privatbostadsföretag omfattas, men den kan utgöra privatbostad (se avsnitt 9.11.1). Reglerna i 46 och 47 kapitlen IL avseende privatbostadsrätter får dock tillämpas vid avyttring av andelar i ett utländskt bostadsföretag inom EES.

## 9.18 Näringsbostadsrätt

Med näringsbostadsrätt avses en sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är privatbostadsrätt (2 kap. 19 § IL). För att avgöra om en bostadsrätt är en näringsbostadsrätt måste man tillämpa bestämmelserna i 2 kap. 8–12, 17 och 18 §§ IL.

### 9.18.1 Särskilt om lägenheter genom andelsinnehav i en utländsk juridisk person

En andel i ett utländskt bostadsföretag kan aldrig vara näringsbostadsrätt vid den löpande taxeringen, eftersom endast svenska privatbostadsföretag omfattas. Beskattning av löpande inkomster sker i stället som för delägarrätter. Vid tillämpning av reglerna om utdelning i form av förmån från privatbostadsföretag jämföras dock utländska motsvarigheter till svenska privatbostadsföretag och sådan utdelning är därmed skattefri. Annan utdelning ska tas upp endast till den del den överstiger andra avgifter och inbetalningar till föreningen under beskattningsåret än kapitaltillskott (42 kap. 28 § IL).

Reglerna i 46 och 47 kapitlen IL avseende näringsbostadsrätter får dock tillämpas vid avyttring av andelar i ett utländskt bostadsföretag inom EES.

## 9.19 Makar och sambor

Bestämmelserna om makar ska tillämpas också på sambor som har varit gifta med varandra eller som har eller haft gemensamma barn (2 kap. 20 §). Med sambor avses två personer som stadigvarande bor tillsammans i ett parförhållande och har gemensamt hushåll, 1 § första stycket sambolagen (2003:376) Registrerat partnerskap likställs med äktenskap enligt 3 kap. 1 § lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap.

## 9.20 Barn

Styvbarn och fosterbarn räknas som barn (2 kap. 21 §).

Ett styvbarnsförhållande uppstår när en person gifter sig med en biologisk förälder, se t.ex. RÅ 1981 1:88 och RÅ 1969 ref. 36. Det är det civilrättsliga äktenskapet/partnerskapet som inleder styvbarnsrelationen. Ett styvbarnsförhållande upphör när äktenskapet mellan den biologiska föräldern och styvföräldern upplöses (RÅ 1981 1:88). En sambo till den biologiske föräldern blir inte en styvförälder, se t.ex. RÅ 1973 Fi 712 och NJA 1995 s. 388.

Av RÅ 1978 1:28 framgår att ett fosterbarnsförhållande inkomstskattemässigt uppkommit då en sammanboende vid barnets moders död förordnats som god man och senare genom rättens beslut förordnads som förmyndare att handha vårdnaden om barnet. Av domskälen kan utläsas att ”Beträffande begreppet fosterbarn redovisades i förarbetena till lagändringen den i 46 § barnavårdslagen givna definitionen av fosterbarn. Det framgår emellertid ej att denna definition avsågs entydigt reglera vad som i nyssnämnda hänseende skulle förstås med fosterbarn. Begreppet fosterbarn definierades ej heller i kommunalskattelagen.

Enligt 46 § barnavårdslagen förstås med fosterbarn barn, som vårdas och fostras i annat enskilt hem än hos föräldrarna eller särskilt förordnad förmyndare, vilken har vårdnaden om barnet. Beträffande undantaget för barn som vårdas hos förmyndare framhölls i förarbetena till 1960 års barnavårdslag (prop. 1960:10 s 161 f.) att det – då vårdnadsuppdraget direkt eller indirekt byggde på ett av domstol träffat avgörande – inte kunde anses lämpligt, att förmyndaren skulle vara beroende av barnavårdsnämndens tillstånd för att få vårda och fostra barnet i sitt hem.”

Enligt 4 kap. 8 § föräldrabalken (FB) ska, vid tillämpning av bestämmelse i lag eller annan författning som tillägger släktskap eller svågerlag betydelse, adoptivbarn anses som adoptantens barn och icke som barn till sina biologiska föräldrar.

Se vidare prop. 1999/2000:2 del 2 s. 40–42.

## **9.21 Närstående**

Med närstående avses

- make,
- förälder,
- mor- och farföräldrar,
- avkomling och avkomlings make,
- styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling,
- syskon, syskons make och avkomling och
- dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i (2 kap. 22 §).

## 9.22 Aktiv och passiv näringsverksamhet

### 9.22.1 Aktiv näringsverksamhet

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten (2 kap. 23 § första stycket). Kravet på aktivitet innebär att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning bedriver verksamhet som i huvudsak baseras på egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller dock inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. Av förarbetena framgår inte vad som avses med betydande balansomslutning. Någon generell gräns för olika slag av verksamheter går inte att ange. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter krävs en arbetsinsats om minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning (ca 500 timmar per år) för att verksamheten ska hänföras till aktiv näringsverksamhet (prop. 1989/90:110 s. 646). Det väsentliga kriteriet för att avgöra om kravet på aktivitet är uppfyllt är att arbetsinsatsen ska vara så omfattande som kan fordras för att bedriva den aktuella verksamheten. Om normal drift av en mycket liten jordbruksfastighet kan anses kräva endast 200 timmars arbetsinsats under ett år så är denna arbetsinsats tillräcklig för att kvalificera verksamheten som aktiv.

Om i stället någon vid förvaltning av en hyresfastighet lägger ned 350 timmars arbete och det därtill finns deltidanställd personal för t.ex. renhållning och trappstädning etc. bör kravet på aktivitet inte anses uppfyllt.

Av RÅ 2002 ref. 15 framgår bl.a. följande.

Jordbruksfastigheten är en skogsfastighet med en areal om ca 30 hektar. Ägaren har skött fastigheten själv. Omfattningen av arbetet på fastigheten under beskattningsåret har inte närmare klarlagts men synes i vart fall inte ha överstigit ett par hundra timmar.

Gränsdragningens syfte och dess betydelse för inkomstbaserad pension medför att sådan verksamhet där en näringsidkare lägger ner en stor del av sin arbetskraft alltid måste betecknas som en aktiv näringsverksamhet. Likaså måste rimligen en verksamhet vars avkastning helt eller till allt övervägande del närmast kan ses som

ersättning för arbete, t.ex. verksamhet som konsult, skribent eller hantverkare, alltid betecknas som aktiv oavsett omfattningen. Ett sådant synsätt överensstämmer också med vad som uttalats i förarbetena (prop. 1989/90:110, del 1, s. 646).

Svårare blir gränsdragningen när det är fråga om en verksamhet som baserar sig på innehavet av en tillgång och den nedlagda arbetsinsatsen är av begränsad omfattning. Näringsidkarens befattning med verksamheten kan då närmast ha karaktären av förmögenhetsförvaltning. Tydliga sådana fall kan vara innehav av utarrenderade jordbruksfastigheter eller av hyresfastigheter eller skogsfastigheter vilkas skötsel omhänderhas av annan. Om däremot den skattskyldige i ett jord- eller skogsbruk utför allt det arbete som krävs får denna arbetsinsats anses ha sådan betydelse för avkastningen att det förhållandet att verksamheten är av mindre omfattning och att arbetsinsatsen därför bli begränsad inte hindrar att verksamheten bedöms utgöra aktiv näringsverksamhet.

Mot denna bakgrund bör det bedrivna skogsbruket på jordbruksfastigheten anses utgöra aktiv näringsverksamhet.

Fastighetsförvaltning och jordbruksdrift bör i de flesta fall innebära att betydande balansomslutning föreligger. En arbetsinsats av lägst ca 500 timmar krävs därför för att verksamheten ska hänföras till aktiv näringsverksamhet.

#### **9.22.2 Passiv näringsverksamhet**

Om kraven på aktiv näringsverksamhet inte är uppfyllda är verksamheten passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § andra stycket).

### **9.23 Rörelse**

Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Innehas kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen (2 kap. 24 §). Rörelsebegreppet i närmast föregående mening har den innebörd som framgår av första meningen. Det innebär bl.a. att förvaltningsföretags innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande aldrig kan anses som rörelse (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 45).

## 9.24 Verksamhetsgren

Uttrycket verksamhetsgren förekommer i reglerna om underprisöverlåtelser (23 kap. IL) och om verksamhetsavyttringar (38 kap. IL). Med verksamhetsgren menas sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (2 kap. 25 §).

## 9.25 Egenavgifter

Bestämmelserna om egenavgifter ska i IL tillämpas inte bara på egenavgift enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980) utan också på särskild löneskatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift enligt 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift (2 kap. 26 §).

Enligt bestämmelser i de båda lagarna likställs allmän löneavgift och särskild löneskatt med egenavgifter. Detta lagrum har därför ett praktiskt syfte: Det räcker att skriva egenavgifter, vilket således även inkluderar särskild löneskatt på förvärvsinkomster och allmän löneavgift.

## 9.26 Prisbasbelopp

Det är prisbasbeloppet för året före taxeringsåret som avses i IL (2 kap. 27 §).

## 9.27 Statslåneräntan

Definitionen finns i 2 kap. 28 §. SLR fastställs av Riksgäldskontoret och motsvarar marknadsräntan på statens obligationslån med en återstående löptid på minst fem år. Räntenoteringarna fr.o.m. fredag t.o.m. torsdag sammanvägs till en genomsnittsränta, SLR, baserad på det faktiska antalet bankdagar under perioden. Publicering av SLR sker på fredagar. Den ränta som publiceras en viss fredag avser SLR för tidsperioden fr.o.m. publiceringsdagen t.o.m. torsdagen veckan därpå (jfr prop. 1993/94:50 s. 275).

## 9.28 Fast driftställe

Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet, varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs (2 kap. 29 §).

Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt

- plats för företagsledning,
- filial,
- kontor,
- fabrik,
- verkstad,
- gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar och
- plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet, och fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet.

Om någon bedriver näringsverksamhet här i Sverige med fullmakt från verksamhetens innehavare, anses fast driftställe också finnas här.

Bedriver någon affärsverksamhet i Sverige genom förmedling av mäklare, kommissionär, eller någon annan oberoende representant anses inte fast driftställe föreligga, om sådan verksamhet ingår i representantens vanliga näringsverksamhet.

Uttrycket lagertillgång är synonymt med omsättningstillgång.

## **9.29 Sverige**

Med Sverige avses inte bara land- och sjöterritoriet utan även varje annat område utanför Sveriges territorialvatten inom vilket Sverige i överensstämmelse med folkrättens allmänna regler och avtal med utländska stater har rätt att utforska kontinentalsockeln och utvinna dess naturtillgångar (2 kap. 30 §).

## **9.30 Skattemässigt värde**

Med skattemässigt värde på lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar avses det värde som tillgången tas upp till, när resultatet av näringsverksamheten beräknas.

I fråga om fastigheter ska hänsyn tas till värdeminskningsskatt som gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna (2 kap. 31 §).

Det skattemässiga värdet på kapitaltillgångar utgörs av det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om tillgången avyttrats.

Omkostnadsbeloppet på näringsfastigheter beräknas med följande avvikelser. Förbättrande reparationer och underhåll som ska återföras i inkomstslaget näringsverksamhet (45 kap. 13 § första stycket IL) ska inte räknas som förbättringsutgift. Sådana värdeminskingsavdrag, skogsavdrag, avdrag för substansminskning, avdrag för avskrivning på byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond tagits i anspråk ska återföras när fastigheten avyttras, ska minska anskaffningsutgiften. Bestämmelserna i 26 kap. 5 § IL och 45 kap. 16 § IL om reducering av återföringen i vissa fall och konsekvenserna av reduceringen ska inte tillämpas.

I fråga om näringsbostadsrätter ska förbättrande reparationer och underhåll, som ska återföras i näringsverksamhet vid avyttring av bostadsrätten, inte räknas som en förbättringsutgift (2 kap.32 §).

Med skattemässigt värde på inventarier avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskingsavdrag och liknande avdrag. Detta tillämpas också på patent, koncessioner, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter, även om de inte förvärvats från någon annan (2 kap. 33 §).

### **9.31 Återföring**

Med återföring av ett avdrag avses att det avdragna beloppet tas upp som intäkt (2 kap. 34 §).

### **9.32 Skatteavtal**

Med skatteavtal avses ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget (2 kap. 35 §).



## 10 Obegränsad skattskyldighet

### 10.1 Inledning

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

#### Obegränsad skattskyldighet

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

#### Begränsad skattskyldighet

Den som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig här endast för inkomst med stark anknytning till Sverige. I förhållande till den som är begränsat skattskyldig tillämpar Sverige *källstatsprincipen*. Skattskyldigheten är begränsad till att omfatta sådan inkomst som uttryckligen angetts av lagstiftaren. De inkomster för vilka skattskyldighet föreligger finns uppräknade i 3 kap. 18–20 §§ IL, 5 § SINK, 7 § A-SINK och 1 § KupL. Dessa uppräkningsreglerar således omfattningen av skattskyldigheten på ett uttömmande sätt. Se vidare avsnitt 11.

I vissa fall beskattar en stat sina medborgare, *nationalitetsprincipen*, oavsett var dessa bor eller varifrån inkomsterna kommer. Se vidare avsnitt 5.1.

### 10.2 Obegränsad skattskyldighet för fysiska personer

#### Obegränsad skattskyldighet

En fysisk person är obegränsat skattskyldig om han

- är bosatt här,
- vistas stadigvarande här eller

om han har väsentlig anknytning hit och tidigare har varit bosatt här (3 kap. 3 § IL). För att bestämma om en fysisk person är obegränsat skattskyldig i Sverige är det nödvändigt att fastställa om någon av de tre ovanstående förutsättningarna är uppfylld. Den som inte uppfyller någon av de uppräknade förutsättningarna är begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § IL).

Om en fysisk person är obegränsat skattskyldig eller inte är grundläggande för skattskyldighetens omfattning och får dessutom betydelse vid tillämpningen av bestämmelserna om hemortskommun och därmed kommunal skattesats, allmänna avdrag, grundavdrag, deklarationsskyldighet, om SINK ska tillämpas på inkomsterna m.m.

**”Kvalificerad”  
obegränsad  
skattskyldighet**

Beskattningskonsekvenserna kan i vissa fall skilja sig åt beroende på om personen är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning till Sverige, stadigvarande vistelse eller bosättning här i landet. Därmed uppkommer situationen att det inte är tillräckligt att enbart konstatera att någon är obegränsat skattskyldig. Det krävs att man fastställer om den obegränsade skattskyldigheten är *kvalificerad*, det vill säga grundar sig på bosättning eller stadigvarande vistelse, eller inte. Reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL beträffande fysiska personer är beroende av om säljaren är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.

Kriteriet har sedan länge haft särskild betydelse i fråga om tillämpningen av den s.k. tioårsregeln för beskattning av kapitalvinst på delägarätter och andelar efter utflyttning till utlandet (3 kap. 19 § IL). Tioårsperioden ska beräknas från det år då personen upphörde att vara bosatt eller stadigvarande vistas här.

Vid beskattning av personaloptioner gällde t.o.m. inkomståret 2008 att frågan om en optionsförmån var skattepliktig eller inte i vissa fall skulle avgöras efter en bedömning av om den skattskyldige var bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här (se lydelsen t.o.m. 2008 av 10 kap. 11 § och 11 kap. 16 § IL).

**Nyckelpersoner**

Vidare gäller särskilda regler om skattelättnader för utländska nyckelpersoner i vissa fall. Reglerna gäller bara om personen under de närmast föregående fem åren inte varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här (11 kap. 22 § IL).

**10.2.1 Bosatt i Sverige**

Uttrycket *egentligt bo och hemvist i Sverige* infördes genom KL. Begreppet har haft varierande innebörd vid olika tid-

punkter. 1966 genomfördes en lagändring som syftade till en kodifiering av den rättspraxis som vuxit fram under årens lopp kombinerat med en anpassning till reglerna i OECD:s modellavtal. Begreppet väsentlig anknytning infördes som komplement till begreppet egentligt bo och hemvist. Efter denna lagändring kom bosättningsbegreppet att bestå av två delar, egentligt bo och hemvist och väsentlig anknytning, vilka tillsammans motsvarade vad som tidigare hade betecknats bo och hemvist. Den förändring av begreppsbyggnaden som skedde 1966 medför att äldre rättspraxis inte alltid kan anses vara vägledande i fråga om tolkningen av begreppet egentligt bo och hemvist för tiden därefter. Genom lagändring 1985 blev väsentlig anknytning slutligen en helt självständig grund för obegränsad skattskyldighet i Sverige. Numera gäller att obegränsad skattskyldighet bedöms utifrån ett av kriterierna. Den som är bosatt i Sverige kan t.ex. inte anses ha väsentlig anknytning hit. Omvänt gäller att den som anses ha väsentlig anknytning till Sverige inte samtidigt kan vara bosatt här. Om en person vistas stadigvarande här behöver man inte heller pröva om han har väsentlig anknytning hit. De tre kriterierna för obegränsad skattskyldighet utesluter varandra.

#### Ändrad terminologi

Bosatt stod i KL som ett "samlingsbegrepp" för de tre kriterierna egentlig bo och hemvist, stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning som var och en fristående medförde en oinskränkt skattskyldighet, dvs. det vi idag kallar obegränsad skattskyldighet. Begreppet bosatt är numera ett av de tre kriterierna för obegränsad skattskyldighet. Man kan säga att egentligt bo och hemvist i KL har ersatts av bosatt i IL. Avsikten var inte att ändra innebörd (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 51). Det som åsyftas i båda fallen är bosättning i egentlig mening. Innebörden är inte självklar eftersom begreppet inte har definierats i lagen. Det bör dock noteras att den språkliga justeringen har medfört att uttrycket *bosatt i Sverige* har fått en snävare innebörd vid tillämpning av IL än vad som tidigare gällde enligt KL. Begreppet "bosatt i Sverige" har tidigare kunnat användas i en mer utvidgad betydelse och omfatta även den som är obegränsat skattskyldig på grund av stadigvarande vistelse i Sverige eller väsentlig anknytning hit. Efter införandet av IL är detta inte längre möjligt. I IL används ordet "bosatt" endast för grundbetydelsen, dvs. det tidigare begreppet "egentligt bo och hemvist", medan termen "obegränsat skattskyldig" används för det mer omfattande begreppet. Begreppet omfattar såväl den som är bosatt i Sverige, den som vistas stadigvarande här i landet och den som har väsentlig anknytning till Sverige.

Som bosatt i Sverige räknas den som har sin verkliga bosättning här. Bestämmelserna tar sikte på personer som faktiskt är bosatta i Sverige, dvs. normalt alla som är folkbokförda här eller som annars tillbringar dygnsvilan här. Den som är bosatt i Sverige räknas alltid som obegränsat skattskyldig här även om han vistas utomlands och även om han är utländsk medborgare. Flertalet personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige är således folkbokförda i Sverige. Skatteverket anser att utgångspunkten vid tolkningen av begreppet ”bosatt i Sverige” i 3 kap. 3 § IL är att en person som är folkbokförd i Sverige är att anse som bosatt här i landet. Det skatterättsliga bosättningsbegreppet måste dock skiljas från det som gäller enligt folkbokföringslagstiftningen. En persons folkbokföring är därmed inte avgörande för om han ska anses som ”bosatt i Sverige”. Vid inkomstbeskattningen ska i stället de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet beaktas. Det ska vara fråga om en verklig och varaktig bosättning här i landet när det skatterättsliga uttrycket ”bosatt i Sverige” ska anses gälla. Som en konsekvens av detta resonemang anser Skatteverket att vid inflyttning till Sverige kan en person inte betraktas som ”bosatt i Sverige” om denne inte uppfyller det tidsmässiga kravet för stadigvarande vistelse (Skatteverket 2005-12-05, dnr 131 656725-05/111).

Den som flyttat ut ur Sverige utan att anmäla utvandring ska inte heller på grund av sin folkbokföring anses bosatt här om det kan konstateras att personen faktiskt har lämnat landet och vistelsen utomlands inte är tillfällig.

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

**Avbrott i  
Sverigevistelsen**

**10.2.2 Stadigvarande vistelse i Sverige**

Den som *stadigvarande vistas i Sverige* beskattas på samma sätt som en person som är bosatt i Sverige. Någon närmare definition av begreppet stadigvarande vistelse finns inte. En betydelsefull fråga är hur lång vistelsetid som krävs för att vistelsen ska anses vara stadigvarande. En allmän uppfattning är att det krävs minst sex månaders vistelse. Något exakt uttalande finns inte i prop. 1927:102 som föregick lagstiftningen, men det som sägs där ger stöd för ett antagande att vistelsen ska pågå minst sex månader. Tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar betydelse (prop. 1927:102 bil. 3 s. 46 f.). Vistelsetiden beräknas utan hänsyn till årsskiften, men tiden från första dag i Sverige till sista dag i Sverige måste vara minst sex månader. Tid för vistelse i utlandet avräknas inte från vistelsetiden 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. 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. Endast om vistelsen i Sverige är sammanhängande, utan annat än tillfälliga avbrott, föreligger stadigvarande vistelse här.

I RÅ 1997 ref. 25 prövades frågan om stadigvarande vistelse. En medborgare från Nederländerna var under tiden januari 1994–april 1995 verkställande direktör (VD) för en holländsk koncerns svenska dotterbolag med säte i Helsingborg. Befattningen som VD innefattade resor till Danmark och till Norge för att etablera en filial där. Högsta förvaltningsdomstolen 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 hade vistats i Sverige, dock med avbrott för besök en eller två dagar med en övernattningsväxling vid filialerna i Danmark eller Norge. Högsta förvaltningsdomstolen fann att VD:n under den angivna tiden fick anses ha stadigvarande vistats i Sverige.

Vid tolkning av rättsfallet bör, förutom resonemanget om normala arbetsveckor, även beaktas att längre ledigheter och semestrar tillbringats utomlands, vilket talar för att antalet övernattningsnätter inte uppgått till (26 veckor x 3 nätter per vecka =) 78 stycken i Sverige under en sexmånadersperiod. Skatte-

verket anser därmed att rättsfallet ska tolkas så att det inte krävs 78 övernattningsnätter för att det ska vara fråga om en stadigvarande vistelse (Skatteverket 2005-11-15, dnr 131 612166-05/111).

Skatteverket har uttalat att det är svårt att tillämpa RÅ 1997 ref. 25 på situationer där såväl vistelserna i Sverige som avbrotten för vistelse i utlandet är längre och mer sammanhängande än som var fallet i RÅ 1997 ref. 25. Det förekommer situationer där såväl vistelserna i Sverige som avbrotten för vistelserna i utlandet uppgår till flera månader. Skatteverket anser att följande riktlinjer ska tillämpas i sådana situationer.

När bedömningen görs av vad som är ett tillfälligt avbrott ska en utlandsvistelse som överstiger sex månader inte anses vara tillfällig. Ett sådant avbrott bryter alltid en stadigvarande vistelse i Sverige.

Ett avbrott kan enligt Skatteverkets mening i övrigt ses som tillfälligt om

- avbrottet är kortare eller lika långt som tidigare vistelse i Sverige,
- avbrottet är kortare eller lika långt som den efterföljande vistelsen i Sverige.

Undantagsvis kan det i enskilda fall bli aktuellt för Skatteverket att frångå ovanstående riktlinjer. När ett enstaka besök i Sverige är kort, sett i förhållande till avbrottet för vistelse i utlandet, anser Skatteverket att avbrottet är mer än tillfälligt. Det är inte avgörande om det korta besöket är förlagt före, under eller efter avbrottet för vistelse i utlandet. Skatteverket anser att det i dessa fall inte finns en tillräcklig grad av kontinuitet. Ett exempel på en sådan situation där detta kan vara aktuellt är det fall då en vistelse i Sverige inleds med ett kort enstaka besök här i landet. Därefter följer en längre vistelse i utlandet för att sedan följas av en vistelse i Sverige. Den andra vistelsen i Sverige är så lång att det föregående avbrottet för vistelse i utlandet skulle bli att anse som tillfälligt enligt ovan. Avbrottet ska dock betraktas som mer än tillfälligt i detta fall (Skatteverket 2005-02-14, dnr 130 92654-05/111).

I RÅ 2008 ref. 16 tillbringade personen återkommande vistelser i Sverige på nästan sex månader med mellanliggande avbrott i utlandet på två till tre månader. Han ansågs ha vistats stadigvarande i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen prövade under 2008 ytterligare två ärenden som gällde

stadigvarande vistelse. I RÅ 2008 ref. 56 vistades personen i Sverige i 18 veckor under 2004 och i 9 veckor under första halvåret 2005. Arbete utfördes i Sverige under sammanhängande arbetspass om två veckor med ständig jour. Övernattning skedde i en jourlägenhet här. I RÅ 2008 not. 166 vistades personen i Sverige sedan 1999 på så sätt att sju dagar tillbringades i Sverige med avbrott för åtföljande ledighet om sju dagar som tillbringades i hemlandet. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i ärendena att vistelserna i respektive fall varat under så lång tid, i sådan omfattning och med sådan regelbundenhet att det var fråga om stadigvarande vistelser i Sverige.

En person som uppehåller sig i Sverige under sådana förhållanden att personen inte under någon sammanhängande period tillbringar dygnsvilan här i landet kan inte anses vistas här stadigvarande (jfr RÅ 1981 Aa 4).

### **10.2.3 Väsentlig anknytning**

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

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

#### **Anknytningsfaktorer**

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han var bosatt här,
- om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
- om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- om han har sin familj här,

- om han bedriver näringsverksamhet här,
- om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
- om han har en fastighet här, och
- liknande förhållanden.

**Allmänna  
bedömnings-  
principer**

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

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

Den avsikt någon har inför en utflyttning eller inför en förestående återflyttning hit finns inte med som en av de särskilt uppräknade faktorerna i 3 kap. 7 § IL, vilka ska beaktas vid en samlad bedömning när det ska avgöras om väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Det finns heller inget i förarbetena till den nuvarande lagstiftningen som tyder på att en persons avsikt ska beaktas vid den samlade bedömningen. På s. 31 i prop. 1966:127 uttalas att bedömningen ska grundas på de under beskattningsåret föreliggande omständigheterna. Detta tolkar Skatteverket som att det är de faktiska förhållandena som rått under året som ska påverka bedömningen och inte vad som dessförinnan har varit avsikten (Skatteverket 2008-06-13, dnr 131 390381-08/111).

**Medborgarskap**

Jämfört med andra omständigheter har medborgarskapet liten betydelse. I två fall torde dock medborgarskapet få större betydelse än annars vid bedömningen av om väsentlig anknyt-



ning till Sverige föreligger. Det ena fallet är då en svensk medborgare flyttar ut och väljer att bli medborgare i inflyttningslandet och avstår från sitt svenska medborgarskap. Detta handlande bör ses som ett uttryck för avsikten att bryta banden med Sverige och minska anknytningen hit. Detsamma gäller om en utländsk medborgare flyttar från Sverige för att åter bosätta sig i sitt tidigare hemland, jfr RÅ 1997 not. 197 och RÅ 1998 not. 67.

Det är värt att notera att bestämmelserna om väsentlig anknytning omfattar alla som någon gång varit bosatta i Sverige oavsett medborgarskap. En utländsk medborgare, som varit bosatt i Sverige i t.ex. sju år, kan ha väsentlig anknytning hit om han exempelvis har familjen kvar i Sverige. Däremot gäller att en utländsk medborgare endast omfattas av den s.k. femårsregeln om han varit bosatt eller stadigvarande vistats här minst tio år, se avsnitt 10.2.3.2.

**Tidrymd för  
hemvist i Sverige**

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

**Varaktigt bosatt  
på en viss  
utländsk ort**

Högsta förvaltningsdomstolen har avgjort flera mål som främst rör rekvisitet ”varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort” i den tidigare p. 1 anv. till 53 § KL. Huvudfrågan var om detta innefattar ett krav på att obegränsad skattskyldighet ska föreligga i det andra landet. Högsta förvaltningsdomstolen fann att så inte är fallet. I IL har rekvisitet i 3 kap. 7 § lydelsen *varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort*.

I samtliga fall har den skattskyldige inte kommit in med intyg från skattemyndighet i det andra landet som visat att han varit obegränsat skattskyldig där. Skatteverket har i målen hävdats att frågan om väsentlig anknytning till Sverige under aktuella år ska bedömas mot bakgrund av om personen i fråga kan anses ha varit obegränsat skattskyldig i ett annat land.

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

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

Avgörande vid bedömningen är således de faktiska förhållandena, dvs. den verkliga bosättningen på den utländska orten. Den skattskyldige ska visa att han verkligen har bosatt sig utomlands och det är därför viktigt att han besvarar de frågor som Skatteverket ställer till honom. I ett fall då den skattskyldige inte har besvarat Skatteverkets frågor utan enbart hänvisat till en adress i Sverige för vidarebefordran till honom har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att han inte har visat att han inte haft väsentlig anknytning till Sverige under det inkomståret (RÅ 2002 not. 153).

Det är inte möjligt att generellt ange en viss minsta tid för att bosättningen i utlandet ska anses varaktig i samband med bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger. Kravet på varaktig bosättning utomlands får dock anses uppfyllt om en från Sverige utflyttad person under minst ett års tid har sin bostad i utlandet och inte regelmässigt tillbringar dygnsvilan i Sverige.

Detta innebär att en person som flyttar från Sverige till ett annat land och anskaffar fast bostad där får anses upphöra att vara bosatt i Sverige vid avresan härifrån, om det står klart att bosättningen i utlandet pågår under längre tid än ett år.

Bostaden i utlandet kan ägas, hyras eller disponeras på annan grund. Storlek och standard är av mindre betydelse. Det måste

dock vara fråga om en bostad i egentlig mening, inrättad för varaktigt boende och använd för detta ändamål.

**Utlandsvistelse  
pga. studier eller  
sjukdom**

Den som vistas i utlandet för studier eller för vård av sin hälsa kan ofta förväntas återvända till Sverige inom en nära framtid. När utlandsvistelsen typiskt sett framstår som mer eller mindre tillfällig, bör detta påverka den skattemässiga bedömningen. Å andra sidan torde utlandsvistelsens ursprungliga syfte knappast hindra att en person anses ha släppt anknytningen hit om bosättningen i utlandet faktiskt är stadigvarande. I ett av SRN 2006-03-07 meddelat förhandsbesked har en person som flyttat utomlands för att studera inte ansetts som obegränsat skattskyldig i Sverige. Omständigheterna var i korthet följande. Sökanden flyttade från föräldrahemmet i Sverige till utlandet i januari 2000 för att studera. Under hösten 2002 flyttade han vidare till annat land för fortsatta studier. Där har han inrättat sig för ”ett liv i landet”. Bl.a. äger han en lägenhet som han bor i tillsammans med sin flickvän. Efter att utbildningen avslutats är han relativt säker på att han inte kommer att återflytta till Sverige. Det mest sannolika är att han stannar kvar i landet eller flyttar till något annat land där utsikterna att få arbete är goda. Förhandsbeskedet överensstämmer med Skatteverkets uppfattning.

Att utflyttningen till utlandet är motiverad av sjukdom har i praktiken mycket liten betydelse för bedömningen när det gäller t.ex. pensionärer som flyttar ut till varmare länder av hälsoskäl (jfr RÅ 2002 not. 149).

**Åretruntbostad  
i Sverige**

Innehavet av en bostad i Sverige har i praxis tillmätts stor betydelse vid bedömning av bosättningsfrågan. Om den skattskyldige har behållit en bostad i Sverige efter utflyttningen, torde denna omständighet normalt medföra att han anses obegränsat skattskyldig här i landet. Att bostaden varit uthyrd saknar normalt betydelse även om bostaden varit uthyrd i avvaktan på försäljning (RÅ 1974 A 738 och RÅ 1974 A 1220). Andra hinder för faktisk användning, som t.ex. att bostaden genomgår reparation eller ombyggnad, torde sakna betydelse i sammanhanget. Så länge den skattskyldige har tillgång till en bostad i Sverige är själva innehavet avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att den väsentliga anknytningen vid en försäljning av en permanentbostad kvarstår till dess köparen har tillträtt fastigheten (RÅ 2009 not. 83).

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 kan 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 har använts som åretruntbostad före utflyttningen är detta givetvis en omständighet som talar för att väsentlig anknytning föreligger. En ”semesterbostad” som tidigare har använts för varaktigt boende av den skattskyldige och hans familj bör jämföras med en vanlig permanentbostad (RÅ 1989 ref. 118). Detta innebär att den kod fastigheten har vid fastighetstaxeringen inte är styrande för bedömningen. Denna bedömning ska göras utifrån de faktiska förhållandena.

En norsk medborgare hade tillsammans med sin svenska hustru varit bosatt i Sverige under många år. Deras gemensamma bostadsfastighet skulle säljas i samband med utflyttning till Norge och det kunde ifrågasättas om mannen efter flyttningen hade anknytning till Sverige genom hustruns förvärv av en annan mindre villafastighet i området. SRN uttalade att den nya fastigheten fick anses utgöra en stark anknytningsfaktor till Sverige. Med hänsyn till att mannen var norsk medborgare, att paret hade 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 fastig-

heten vid en samlad bedömning inte kunde tillmätas sådan betydelse att mannen efter utflyttningen skulle anses bosatt här. Högsta förvaltningsdomstolen delade nämndens bedömning (RÅ 1997 not. 197).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked fastställt Skatterättsnämndens besked där ett par har ansetts ha väsentlig anknytning till Sverige. I samband med utflyttningen säljer de sin permanentbostad i Sverige men köper i nära anslutning till detta en ny bostadslägenhet på annan ort i Sverige. Skatterättsnämnden har i sitt förhandsbesked jämställt köpet av en ny bostad med att de har behållit den gamla permanentbostaden. Tillsammans med övriga anknytningsfaktorer som styrelseuppdrag, vistelse i Sverige, fritidsbostad i Sverige och att de är svenska medborgare har Skatterättsnämnden vid en samlad bedömning ansett paret ha sådan väsentlig anknytning till Sverige att de ska anses vara obegränsat skattskyldiga (RR 2010-09-10, mål nr 213-10).

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

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

Enligt Skatteverkets uppfattning ska väsentlig anknytning föreligga endast t.o.m. utgången av femte året efter utflyttningsåret om den enda kvarvarande anknytningspunkten av betydelse utgörs av innehav av tidigare permanentbostad (Skatteverket 2008-04-08, dnr 131 687505-07/111).

### **Familj i Sverige**

Den omständigheten att den utflyttades familj bor kvar i Sverige utgör ett mycket starkt anknytningsmoment. Med familj avses i detta sammanhang make och minderåriga barn. En person som haft varaktig bostad i utlandet har, främst med hänsyn till att hans hustru varit bosatt i Sverige, inte ansetts ha visat att han saknat väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 1976

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

Så länge ett äktenskap inte är upplöst antas sammanlevnaden mellan makarna inte ha upphört. Eventuella uppgifter om söndring i ett bestående äktenskap bör därför vara väl underbyggda för att inverka på bedömningen. I ett utflyttningsfall (RÅ 2003 ref. 52) planerade en man, efter separation från sin tidigare hustru, att företa frekventa resor hit, ca 60 dagar per år i anslutning till helger, för umgänge med ett gemensamt minderårigt barn. Detta förhållande har inte ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige. Jämför även RÅ 2003 not. 140 och Högsta förvaltningsdomstolens dom 10 september 2010, mål nr 1797-10, där förhållandena var likartade. 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

**Näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang i Sverige**

anknytningen till Sverige möjligen anses mindre stark, även om äktenskapet formellt består.

Om någon efter utflyttning från Sverige är engagerad i näringsverksamhet här i landet kan detta förhållande vara tillräckligt för att man ska anse honom obegränsat skattskyldig här. Det är i princip ovidkommande om verksamheten bedrivs som enskild firma eller i bolagsform, men verksamhetens omfattning bör givetvis tillmätas betydelse. Det krävs inte att den skattskyldige faktiskt deltar i ledningen av företaget. En förutsättning är dock att personen i fråga har ekonomiska intressen i företaget och att han därigenom direkt eller indirekt kan utöva ett verkligt inflytande över verksamheten.

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

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

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

En person innehade tillsammans med sin sambo 12,8 % av såväl ägarandel som röstetal i ett svenskt aktiebolag. Ägarför-

delningen i bolaget visade att fyra ägare (ägargrupper), däribland den aktuella personen och hans sambo, tillsammans eller i olika konstellationer kunde dominera bolaget. Därigenom fick det inflytande som mannen och hans sambos aktieinnehav representerade anses vara sådant att det gav honom ett väsentligt inflytande i bolaget oavsett om han ingick i styrelsen eller inte. Han ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige efter flyttning utomlands (RÅ 2004 not. 215).

I ett annat fall har ett aktieinnehav av endast 10 % i ett renodlat familjebolag ansetts tillräckligt trots att den skattskyldige inte var aktivt engagerad i företaget (RÅ 1979 Aa 58). Vid bedömningen bör sannolikt hänsyn i första hand tas till aktiernas eller andelarnas röstvärden. Innehav av 10 % av aktierna i ett aktiebolag medförde inte väsentlig anknytning till Sverige, trots att ytterligare 10 % ägdes av hustruns systerson, tillika VD i bolaget, eftersom resterande 80 % ägdes av ett börsnoterat bolag (RÅ 2001 not. 113).

Ett aktieinnehav motsvarande 25 % av aktierna i ett bolag vars verksamhet består i att direkt och indirekt äga 20 % av aktierna och 40 % av rösterna i ett rörelsedrivande bolag har med hänsyn till ägarförhållandena i det förstnämnda bolaget ansetts innebära väsentligt inflytande i det rörelsedrivande bolagets näringsverksamhet och därmed väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 2006 ref. 67).

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 % av aktierna i ett familjeföretag, huvudsakligen via den skattskyldiges barn, har således beaktats vid bedömningen (RÅ 1972 ref. 46). I ett senare rättsfall fästes särskilt avseende bl.a. vid att den skattskyldige tog del i driften av ett jordbruk genom ett aktiebolag som ägdes av ett omyndigt barn (RÅ 1989 ref. 118). Även andra tillgångar än aktier och andelar kan beaktas, som t.ex. konvertibla skuldebrev, optionsrätter och reverser på större belopp. Det måste dock vara fråga om tillgångar som medför inflytande i näringsverksamhet i Sverige och detta inflytande ska vara väsentligt.

Rena kapitalplaceringar bör inte påverka bedömningen (prop. 1984/85:175 s. 14). Myndigt barns mindre innehav av aktier (drygt 8 % och köpoptioner till drygt 7 %) i faderns bolag,



medförde inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning (RÅ 2001 not. 2).

#### Fastighet i Sverige

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

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

Innehav av affärs- och hyresfastigheter med taxeringsvärde på över tolv mnkr och med en omsättning överstigande tre mnkr har medfört att den skattskyldige ansetts ha väsentlig anknytning till Sverige. Att det var fråga om ett indirekt fastighetsinnehav via handelsbolag som till hälften ägdes av hustrun gjorde inte anknytningen svagare (RÅ 1989 ref. 103). Ett indirekt ägande av bl.a. ett fastighetsförvaltande bolag som innehade fastigheter till ett sammanlagt taxeringsvärde på drygt 41 mnkr, har ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 2001 not. 114). I ett annat fall blev utgången den motsatta. Ett innehav av två hyresfastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på drygt tre mnkr och med en omsättning som knappt översteg en mnkr ansågs inte utgöra väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 1989 ref. 18). Avgörande för bedömningen i det senare fallet torde ha varit att den skattskyldige hade upplåtit förvaltningen av fastigheterna till ett fristående företag. Om den skattskyldige inte tar del i förvalt-

**Liknande  
förhållanden**

ningen kan ett fastighetsinnehav sannolikt betraktas som en i huvudsak passiv kapitalplacering.

Även andra omständigheter än de i lagen specificerade kan tänkas påverka bedömningen. Det måste dock vara fråga om liknande förhållanden som är jämförbara med de tidigare nämnda. Begreppet väsentlig anknytning får inte tolkas extensivt. Det betyder t.ex. att innehav av kapitalplaceringsaktier i börsnoterade bolag inte ska tillmätas någon betydelse även om det är fråga om stora poster. Detsamma gäller innehav av obligationer och bankmedel som inte medför inflytande i näringsverksamhet. Likaså bör den omständigheten att en i utlandet bosatt person ärver fastighet, näringsverksamhet eller bostad i Sverige inte ensamt leda till att skattskyldigheten ändras. Att en person tillfälligt vistas i Sverige för affärer, semester eller dylikt 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, jfr ett av Skatterättsnämnden 1998-10-19 meddelat förhandsbesked och RÅ 2002 not. 134. 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 är en sådan omständighet som kan vägas in vid en samlad bedömning av den väsentliga anknytningen.

Även närståendes förhållanden kan inverka på bedömningen. En familj med föräldrar och omyndiga barn behandlas som en enhet. Om t.ex. ena maken äger bostad, fastighet eller bolagsandelar i Sverige kan detta medverka till att andra maken anses ha väsentlig anknytning hit under förutsättning att makarna sammanlever (RÅ 1972 A 47, RÅ 1974 A 738 och RÅ 1989 ref. 103). På motsvarande sätt kan barnens innehav av tillgångar i Sverige få betydelse vid prövningen av frågan om föräldrarnas bosättningsstatus (RÅ 1972 ref. 46). Myndiga barns intressen i Sverige bör dock inte påverka bedömningen (RÅ 1989 ref. 118 och RÅ 2001 not. 2). Detta senare gäller givetvis inte om rena bulvanförhållanden kan konstateras. En fader som överlätit 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).

Hur den skattskyldige agerat när det gäller att anmäla utflyttning är inte avgörande för bedömningen av skattskyldigheten om han ska anses obegränsat skattskyldig här eller inte. Det är de faktiska omständigheterna som är avgörande. När det gäller anmälan om utvandring, liksom agerande gentemot exempelvis försäkringskassan är det av vikt att beakta att man såväl inom folkbokförings- som inom socialförsäkringslagstiftningen använder bosättningsbegrepp som inte är jämförbara med det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Att notera är dock att den skattskyldige med automatik står kvar i skatteregistret som obegränsat skattskyldig fem år efter utflyttningen om han varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige minst tio år eller är svensk medborgare. Om personen fortsättningsvis ska vara skatteregistrerad bedöms löpande.

#### **10.2.3.1 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 obegränsat skattskyldig här utan att han flyttar tillbaka. Detta gäller även om han tidigare ansetts bosatt utomlands och oavsett när utflyttning skett. En person som flyttat utomlands med sin make för mer än fem år sedan har ansetts få väsentlig anknytning till Sverige när maken återflyttat hit och anskaffat bostadslägenhet (RÅ 1989 not. 443). Skatteverket har utgått från denna dom i en skrivelse med samma innebörd (Skatteverket 2009-03-12, dnr 131 285447-09/111). Det ligger emellertid i sakens natur att utlandsbosättningsens 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. I RÅ 2002 ref. 99 har innehavet av en svensk statlig tjänst (doktorandtjänst) inte ansetts utgöra ett anknytningsmoment för återbosättning till Sverige. I ett av Skatte-

rättsnämnden 2005-12-20 meddelat förhandsbesked hade en man och hans hustru under den senaste tjugoårsperioden varit bosatta utomlands i stort sett hela tiden. De var svenska medborgare och familjen använde årligen en fritidsbostad i Sverige ungefär två månader om sommaren och en vecka vid jultid. Han hade byggt upp en affärsverksamhet med varuhus i flera länder och det första nordiska varuhuset skulle etableras i Sverige genom ett svenskt aktiebolag. Han skulle inte inneha någon befattning i bolaget eller ingå i dess styrelse. Han räknade med att vistas i Sverige vid ytterligare ungefär fem tillfällen per år för några dagars besök hos svenska leverantörer till affärsverksamhetens centrallager i det land där han var bosatt. Sökanden ansågs inte få väsentlig anknytning till Sverige trots ett högst påtagligt inflytande i näringsverksamhet här i landet. Förhandsbeskedet överensstämmer med Skatteverkets uppfattning.

#### **10.2.3.2 Femårsregeln**

Vid tillämpning av bestämmelserna om väsentlig anknytning gäller en särskild bevisbörderegeln, den s.k. femårsregeln (3 kap. 7 § 2 st. IL). Femårsregeln innebär att den som flyttar ut från Sverige under en femårsperiod efter dagen för avresan själv måste visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige för att inte bli betraktad som obegränsat skattskyldig här. Efter femårsperiodens utgång övergår bevisbördan på Skatteverket för att den skattskyldige har sådan väsentlig anknytning till Sverige som innebär obegränsad skattskyldighet här. Femårsregeln gäller såväl svenska som utländska medborgare. För utländska medborgare krävs dock att de dessförinnan varit bosatta eller stadigvarande vistats här under sammanlagt minst tio år. Den skattskyldige ska i princip fullgöra sin bevisskyldighet varje år för sig, oberoende av hur bedömningen utfallit för tidigare beskattningsår. För den som saknar eller har ringa anknytning till Sverige torde det bli aktuellt att prestera sådana bevis först när Skatteverket ifrågasätter hans skatterättsliga bosättning (prop. 1984/85:175 s. 15), numera den begränsade skattskyldigheten.

#### **10.2.4 Tidpunkten för skattskyldighetens förändring**

Skillnaderna i beskattningskonsekvenser är stora för en person som är obegränsat skattskyldig respektive en som är begränsat skattskyldig. Det är därför viktigt att bestämma vilket datum skattskyldigheten förändras. Detta kan ske när som helst under året och är inte knutet till årsskiftet. Lagen skiljer också i vissa

### **Obegränsad skattskyldighet**

### Utflyttning från Sverige

fall på obegränsad skattskyldighet på grund av väsentlig anknytning till Sverige och obegränsad skattskyldighet på grund av stadigvarande vistelse eller bosättning här i landet, s.k. kvalificerad bosättning. Därmed uppkommer situationer när det inte är tillräckligt att enbart konstatera att någon är obegränsat skattskyldig utan det krävs också att man fastställer på vilken grund och vid vilken tidpunkt en eventuell förändringen sker. Det avgörande vid prövningen av frågan om den skattskyldige är bosatt i Sverige torde vara dels om personen behåller sin bostad i Sverige, dels om bosättningen i utlandet är varaktig. Det är individens faktiska bosättning som prövas.

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

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

Om det står klart att en person efter utflyttning från Sverige inte längre ska anses bosatt i Sverige upphör den obegränsade skattskyldigheten på denna grund i och med avresan från Sverige. Om personen vistas stadigvarande i Sverige efter det att bosättningen har upphört fortsätter den kvalificerade obegränsade skattskyldigheten till den dag den stadigvarande vistelsen upphör. Anses han därefter obegränsat skattskyldig här på grund av reglerna om väsentlig anknytning gäller obegränsad skattskyldighet till dess att anknytningen till

**Inflyttning  
till Sverige**

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 blev 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.

**10.2.5 Inverkan av skatteavtal**

Den omständigheten att en person betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern svensk rätt, utesluter inte att han vid tillämpning av skatteavtal kan anses äga hemvist i annat land (se vid artikel 4 i avsnitt 4.5.3.4). Inkomst som Sverige enligt avtalet har beskattningsrätten till ska dock i sådant fall beskattas enligt bestämmelserna för obegränsat skattskyldiga, se RÅ 1996 ref. 38.

**10.2.6 Bosättningsutredning**

I utflyttningsfall gäller att Skatteverket inom den region där den skattskyldige handläggs vid tiden för utflyttningen ska ta ställning till frågan om hans skattskyldighet för tiden efter utflyttningen. En bosättningsutredning ska därför regelmässigt göras. För detta ändamål har en särskild blankett tagits fram (SKV 2704). Utredningen ska belysa alla relevanta frågor om personens anknytning till Sverige och förbindelser med det andra landet.

**10.2.6.1 Bosättningsintyg**

Det är särskilt viktigt att fastställa om den utflyttade anses bosatt i det främmande landet enligt dess lagstiftning. Intyg eller annat bevis om obegränsad skattskyldighet i det andra landet, utfärdat av myndighet där, ska däremot, med hänsyn till Högsta förvaltningsdomstolens ställningstagande i RÅ 2002 ref. 70 m.fl. notisfall, inte fordras in. Sådant intyg eller bevis är däremot av betydelse vid fastställandet av var en person ska anses ha sitt hemvist enligt aktuellt skatteavtal. Av RÅ 2002 not. 153 framgår dock att den skattskyldige inom ramen för femårsregeln ska besvara frågor om sina bosättningsförhållanden för att Skatteverket ska bedöma skattskyldigheten. Intyg om bosättningsstillstånd, uppehållstillstånd, inskrivning i folkregister eller bestyrkt utdrag ur sådant register underlättar givetvis bedömningen av om en person rent faktiskt är bosatt i

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

### **Internordisk flyttning**

Vid flyttning inom Norden krävs inte uppehållstillstånd för nordiska medborgare. Medborgare inom EU som har uppehållsrätt behöver inte heller ha uppehållstillstånd. När någon, oavsett medborgarskap, anmäler utflyttning till annat nordiskt land tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2007 en ny internordisk flyttningsöverenskommelse (se förordningen (2006:1216) om ikraftträdande av lagen (2005:268) om överenskommelse mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige om folkbokföring). Avregistrering från svensk folkbokföring får ske endast om inflyttningen i det andra landet bekräftas elektroniskt från registreringsmyndighet där. Det tidigare systemet med internordiska flyttningsbetyg och bevis gäller inte längre. 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 avregistrerad från folkbokföringen i Sverige som utflyttad till annat nordiskt land.

### **Flyttning inom EU**

Efter EU-inträdet gäller i allmänhet att svenska medborgare har uppehållsrätt för vistelse i någon av de andra medlemsstaterna. Bevis om uppehållsrätt får utfärdas av den enskilda staten. Om sådant bevis utfärdas kan det vara av värde vid bedömningen av om en person faktiskt är bosatt i den andra staten. Om bevis om uppehållsrätt inte utfärdas i den aktuella staten kan ibland bosättningsintyg eller motsvarande intyg utfärdas.

## **10.3 Innebörden av obegränsad skattskyldighet för fysiska personer**

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § IL).

I såväl IL som i skatteavtal finns bestämmelser som begränsar denna skattskyldighet, se avsnitt 10.2 och 4.3.

## 10.4 Sexmånaders- och ettårsregeln

Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som arbetar utomlands kan under vissa förutsättningar bli undantagen från skattskyldighet i Sverige på utlandsinkomsten. Undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands förutsätter bl.a.

- att anställning och vistelse utomlands varar i minst sex månader och till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet. Beskattningen får inte ha skett i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal. eller
- att anställning och vistelse utomlands varar i minst ett år i samma land, även om inkomsten inte har beskattats i verksamhetslandet om detta beror på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal.

Sexmånaders- och ettårsregeln gäller endast för anställda och således inte för egenföretagare (3 kap. 9–13 §§ IL).

### **Anställda i offentlig tjänst**

För den som är anställd hos staten, landsting, kommuner, eller församlingar inom Svenska kyrkan gäller sexmånadersregeln men däremot inte ettårsregeln. Ettårsregeln kan emellertid bli tillämplig på offentliganställda när det är fråga om statlig och kommunal tjänsteexport, dvs. en från övrig offentlig verksamhet klart avgränsad affärsverksamhet. Verksamheten ska således vara skild från den övriga verksamheten samt drivas med ett vinstsyfte och på ett affärsmässigt sätt (prop. 1993/94:90 s. 100). Möjligheten att få tillämpa ettårsregeln vid tjänsteexport infördes som ett tillägg till ettårsregeln. Av prop. 1993/94:90 s. 107 framgår att den anställde från arbetsgivaren bör inhämta en redogörelse som styrker att fråga är om tjänsteexport. Denna redogörelse bör vidare innehålla en beskrivning av projektets syfte, omfattning och finansiering samt även uppgift om förekomsten av proceduravtal eller annan anledning till att inkomsten inte beskattas i verksamhetsstaten. Skatteverket anser att myndigheters verksamhet inom ramen för EU:s s.k. twinning-program uppfyller kraven för att anses som tjänsteexport (Skatteverket 2006-06-14, dnr 131 371404-06/111). Anställning hos statligt rörelsedrivande bolag räknas inte som offentlig tjänst vilket gör att ettårsregeln kan vara tillämplig i de fallen. Exempel på statligt rörelsedrivande bolag finns i SJ-koncernen.

### **Ombordanställda på fartyg**

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller inte beträffande anställda ombord på fartyg. Däremot är reglerna tillämpliga för landanställd personal.



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

- vistelsen utomlands varar i minst 183 dagar sammanlagt under en tolv månaders period, och
- arbetsgivaren hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, samt
- fartyget huvudsakligen går i oceanfart.

Med uttrycket arbetsgivaren hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet avses t.ex. ” för en arbetsgivare som bedriver verksamhet genom bolag, att bolaget har bildats i överensstämmelse med en EES-stats lagstiftning och har sitt säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet i en stat inom EES (jfr artikel 48 EG-fördraget)” (prop. 2005/06:21 s. 10).

Utlandsvistelsen för ombordanställda behöver inte vara sammanhängande under en period utan kan hänföra sig till flera olika tjänstgöringsperioder ombord på flera olika fartyg. De kan även hänföras till flera olika anställningar (prop. 1992/93:217 s. 7). Det är antalet dagar av faktisk utlandsvistelse under en tolv månaders period som räknas. Reglerna om kortare avbrott i 3 kap. 10 § IL gäller inte ombordanställda.

Med oceanfart avses

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

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

Skatteverket anser att bedömningen om fartyget ”huvudsakligen går i oceanfart” ska göras med utgångspunkt i fartygets gång under hela året. Med ”huvudsakligen” avses cirka 75 % (Skatteverket 2010-12-30, dnr 131 855917-10/111).

**Flygande personal** Anställda ombord på svenskt, danskt och norskt luftfartyg omfattas inte av sexmånadersregeln eller ettårsregeln. För anställning ombord på andra länders luftfartyg är reglerna tillämpliga. Vid internationell lufttrafik kan dock reglerna om kortare avbrott i utlandsvistelsen göra att sexmånadersregeln och ettårsregeln inte kan tillämpas, se vidare under kant-rubriken ”Antal hembesöksdagar”.

**Sexmånaders-regeln** Sexmånadersregeln är tillämplig om anställning och vistelse i utlandet har varat minst sex månader och inkomsten har beskattats i verksamhetslandet men endast under förutsättning att beskattningen inte har skett i strid med landets lagstiftning eller gällande skatteavtal. Enligt Skatteverkets mening krävs, för tillämpning av sexmånadersregeln, att den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela den tid som är aktuell att tillämpa sexmånadersregeln på (Skatteverket 2005-11-29, dnr 131 644328-05/111). 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 och för olika arbetsgivare. Det kan också vara fråga om flera olika anställningar. Kortare uppehåll för omstationering eller liknande får förekomma mellan anställningarna. Sådan tid för omstationering ingår i den tid för kortare avbrott som regleras i 3 kap. 10 § IL (Skatteverket 2008-04-14, dnr 131 219580-08/111). 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 inkomstkatt på lönen. Uttrycket ”beskattas i verksamhetslandet” i lagtexten ska tolkas på så sätt att bruttolönen måste ligga till grund för beskattning i verksamhetslandet. Om beskattningsbar inkomst i verksamhetslandet på grund av kostnadsavdrag, grundavdrag eller liknande blir så låg att någon inkomstkatt inte påförs i verksamhetslandet anses ändå inkomsten beskattad där (Skatteverket 2006-05-29, dnr 131 337392-06/111). Med lön avses även sådana förmåner som exempelvis fri bil och fri bostad som åtnjuts i verksamhetslandet under samma period som lönen avses. Förmåner, utöver lönen, som har åtnjuts i Sverige eller i tredjeländ, omfattas inte av skattefriheten, såvi-

da inte verksamhetslandet beskattat även dessa förmåner. Sexmånadersregeln omfattar även förmåner som åtnjutits i men inte beskattats i verksamhetslandet om detta beror på landets interna rätt och inte på grund av att skattemyndigheten i verksamhetslandet inte haft kännedom om förmånen ifråga (Skatteverket 2007-09-24, dnr 131 512720-07/111).

**Beviskrav**

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget (SKV 4303) om arbetsgivaren är svensk eller utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige. Till ansökan bör vara fogat dels anställningsavtal, dels intyg som visar att skatt kommer att betalas i verksamhetslandet. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär ett preliminärt ställningstagande till att sexmånadersregeln är tillämplig. Om anställningen sträcker sig över mer än ett inkomstår, måste en förnyad ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag göras för varje år. En ny ansökan måste lämnas in även i situationer då anställningstiden förlängs mot vad som ursprungligen uppgavs.

**– ändrad beräkning för skatteavdrag**

**– slutlig taxering**

Det slutgiltiga ställningstagandet sker av Skatteverket 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 det andra landet (prop. 1989/90:110 s. 386 f.). Om den skattskyldige inte hinner få fram slutliga uppgifter från det andra landet innan det grundläggande beslutet ska fattas här, räcker det att denne gör sannolikt att förutsättningarna för skattefrihet är uppfyllda (4 kap. 5 § TL).

**– kontrolluppgift**

Arbetsgivare, som utbetalat ersättning vilken preliminärt är skattebefriad, redovisar densamma på gul kontrolluppgift (KU 14), vilket medför att inkomsten inte förtrycks på deklARATIONEN. Även om Skatteverket beslutat om ändrad beräkning av skatteavdrag under inkomståret eller om det har varit fråga om utländsk arbetsgivare, som inte har gjort något skatteavdrag eller lämnat kontrolluppgift, är den skattskyldige deklARATIONSSKYLDIG på samma villkor som den som arbetar i Sverige, så länge han är obegränsat skattskyldig. I självdeklARATIONEN måste sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt för Skatteverket att bedöma om sexmånadersregeln är tillämplig. Detta kan lämpligen göras under övriga upplysningar eller i bilaga till deklARATIONEN.

**– deklARATIONSSKYLDIGHET**

### **Ettårsregeln**

Har anställningsinkomsten inte beskattats i verksamhetslandet kan skattebefrielse ändå medges i Sverige enligt ettårsregeln. Som förutsättning för undantag från skattskyldighet gäller att anställning och vistelse utomlands varat sammanhängande minst ett år. Till skillnad från vad som gäller vid tillämpning av sexmånadersregeln ska utlandsarbetet ha fullgjorts i ett och samma land. Innebörden av begreppet "land" har behandlats av Högsta förvaltningsdomstolen. Av målet framgår att Palestina anses som land vid tillämpning av ettårsregeln (RÅ 2007 ref. 11).

Dessutom krävs att inkomsten ska vara skattebefriad i verksamhetslandet antingen enligt verksamhetslandets interna lagstiftning eller genom annat 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 annat avtal än skatteavtal avses t.ex. proceduravtal som ingås med biståndsländer och avser biståndsarbete och liknande, avtal med statshandelsländer samt andra avtal om skattebefrielse i särskilda fall. Det ligger i sakens natur att en sådan åtgärd ska ha vidtagits inom ramen för det andra landets konstitutionella rättsordning. Behörigheten att utföra åtgärden emanerar normalt från något centralt organ i landet i fråga men kan ha delegerats till någon underlydande myndighet, såsom en skattemyndighet. Om avtalet har ingåtts av en annan myndighet än skattemyndigheten kan det finnas anledning att begära att den skattskyldige visar att skattebefrielsen följer av ett bemyndigat uppdrag från något överordnat organ. Regeln ställer inte något motsvarande krav på statsrättslig behörighet för den som ingått avtalet från t.ex. svensk sida. Detta innebär att både offentligrättsliga och privaträttsliga subjekt hemmahörande i Sverige eller i tredje stat kan vara part i avtalet (Skatteverket 2005-04-15, dnr 130 215249-05/111).

Swedish International Development Authority (SIDA) kan lämna upplysningar om länder med vilka Sverige har tecknat proceduravtal. SIDA kan själv vara arbetsgivare vid biståndsarbete men då SIDA är en statlig arbetsgivare kan inte ettårsregeln tillämpas i de fall de själva är arbetsgivare om inte fråga är om tjänsteexport. SIDA anlitar även underentreprenörer, om vilka organisationen kan lämna upplysningar, och i de situationerna kan ettårsregeln bli tillämplig. Observera att det inte räcker med att konstatera att det finns ett proceduravtal

med aktuellt land för att skattebefrielse enligt ettårsregeln ska kunna medges. Kontroll måste ske att avtalet avser aktuell period, att uppdraget/arbetet omfattas av avtalet och att personen ifråga ingår i den personkrets som anges i avtalet. Det är alltid den skattskyldige som ska visa att kraven för skattebefrielse enligt ettårsregeln är uppfyllda.

**Beviskrav**

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet enligt ettårsregeln kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget (SKV 4303) om arbetsgivaren är svensk eller utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige. Till ansökan bör vara fogat dels anställningsavtal, dels intyg som visar att lönen kommer att vara skattefri i verksamhetslandet på ett 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 Skatteverket 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. Om den skattskyldige inte hinner få fram slutliga uppgifter innan det grundläggande beslutet ska fattas, räcker det att denne gör sannolikt att förutsättningarna för skattefrihet är uppfyllda (4 kap. 5 § TL).

**– ändrad beräkning för skatteavdrag**

**– slutlig taxering**

**– kontrolluppgift**

Kontrolluppgift ska lämnas om utgiven ersättning och förmån utgör intäkt i inkomstslaget tjänst. Det är tillräckligt att intäkten som sådan är att hänföra till inkomstslaget tjänst. Även om inkomsten är undantagen från skattskyldighet på grund av sexmånaders- eller ettårsregeln ska kontrolluppgift lämnas. Arbetsgivare, som utbetalat ersättning vilken preliminärt är skattebefriad, redovisar densamma på gul kontrolluppgift, KU 14, vilket medför att inkomsten inte förtrycks på självdeklarationen (6 kap. 1 § LSK).

**– deklarations-skyldighet**

Även om beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag har erhållits under inkomståret eller om det har varit fråga om utländsk arbetsgivare, som inte har gjort något skatteavdrag eller lämnat kontrolluppgift, är den skattskyldige deklarations-skyldig på samma villkor som den som arbetar i Sverige, så länge han är obegränsat skattskyldig. I självdeklarationen måste sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt för Skatteverket att bedöma om ettårsregeln är tillämplig. Detta

**Antal hembesöksdagar**

kan lämpligen göras under övriga upplysningar eller i bilaga till deklarationen.

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

Med kortare avbrott i Sverige menas sex dagar per hel månad eller sammanlagt högst 72 dagar under ett anställningsår. 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 anställningsår om fråga är om en och samma utlandstjänstgöring. Hemresa till Sverige och återresa till verksamhetslandet inkluderas i detta antal dagar. Del av dag i Sverige räknas som hel dag.

En person som arbetar och vistas utomlands under perioden 1 januari år 1 till och med 30 juni år 3 ska beräkna sina tillåtna hembesöksdagar enligt följande exempel. Totala antalet tillåtna hembesöksdagar är 180 (30 månader x 6 dagar) och antalet anställningsår är 3 (år 1, 2 och 3). Varje anställningsår kan han vara i Sverige 72 dagar så länge totala antalet hembesöksdagar inte överstiger 180 dagar för hela perioden. Om han utnyttjar sammanlagt 108 hembesöksdagar under de två första anställningsåren kan han vara i Sverige 72 dagar under det tredje anställningsåret trots att detta bara omfattar sex månader.

Om anställning och vistelse utomlands bryts av en för lång period i Sverige enligt ovan så bryts även kvalifikationstiden för sexmånaders-/ettårsregeln. Återupptas därefter anställningen och vistelsen utomlands börjar en ny kvalifikationstid för sexmånaders-/ettårsregeln. Några sparade dagar från den gamla kvalifikationstiden får inte föras över till den nya kvalifikationstiden.

Vid tillämpning av sexmånadersregeln räknas, om arbetet och vistelsen i utlandet består av flera på varandra följande anställningar, kortare uppehåll för omstationering eller liknande in i den tid för kortare avbrott som regleras i 3 kap. 10 § IL (Skatteverket 2008-04-14, dnr 131 219580-08/111).

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.

#### **Vistelse i Sverige och i tredjeland**

Vid arbete utomlands förekommer ofta avbrott i utlandsvistelsen, inte bara för vistelse i Sverige utan även i tredjeland. Skatteverket anser att dessa kortare avbrott, som kan avse semester, tjänsteuppdrag eller liknande i Sverige och i tredjeland får inte vara längre än att de sammanlagt motsvarar åtta dagar för varje hel månad som anställningen varar eller 96 dagar under ett och samma anställningsår (Skatteverket 2010-10-25, dnr 131 643031-10/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked slagit fast att ettårsregeln kan tillämpas även om man bor i ett annat land än verksamhetslandet. Av skatterättsnämndens besked framgår att en person är utsänd av sin svenska arbetsgivare för arbete i utlandet under tre år. På grund av säkerhetsskäl bosätter han sig i ett grannland till verksamhetslandet. Inget av länderna tar ut inkomstskatt på arbetsinkomsterna. Skatterättsnämnden konstaterar att då han har bostad i grannlandet får han anses vistas där i lagrummets mening och att det av lagrummet inte kan utläsas något krav på att vistelsen utomlands under anställningen måste äga rum i verksamhetslandet (HFD 2011-05-24, mål nr 912-11).

#### **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. Innan tre månader har passerat under en utlandsvistelse där sexmånadersregeln ska tillämpas respektive sex månader när ettårsregeln kommer ifråga kan bestämmelsen i 3 kap. 13 § IL inte tillämpas annat än i undantagsfall (Skatteverket 2010-03-22, dnr 131 166496-10/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att förarbetena inte berör frågan om säkerhetsventilen kan tillämpas vid längre avbrott i vistelsen utomlands men att det av ordalydelsen inte framgår annat än att den kan vara tillämplig också i en sådan situation. I ärendet hade personen tillbringat 60 dagar utöver de tillåtna 72 i Sverige på grund av en komplicerad förlossning. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att detta skulle kunna vara en sådan omständighet som hon inte själv kunde råda över men ansåg det inte vara uppenbart oskäligt att beskatta inkomsten (RÅ 2009 ref. 84).

**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, 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 obegränsat skattskyldig i Sverige och som sådan berättigad till grundavdrag och allmänna avdrag.

**Semesterersättning**

Den semesterersättning som erhålls på grund av den i Sverige, genom sexmånaders- eller ettårsregeln, skattefria inkomsten av tjänstgöring i utlandet är skattefri även om den erhålls först efter hemkomsten. Den anses åtnjuten under utlandsarbetet och är därför undantagen från beskattning i Sverige. En förutsättning är givetvis att inkomsten har beskattats i verksamhetslandet vid tillämpning av sexmånadersregeln eller är undantagen från beskattning där på samma grunder som gäller för



löneinkomsten vid tillämpning av ettårsregeln. Det är även i detta fall den skattskyldiges sak att genom kvitto, intyg eller liknande visa att förutsättningar för skattebefrielse verkligen är för handen.

Inom den privata sektorn, exempelvis byggnadsbranschen, är det vanligt att semesterersättning tjänas in ett år men betalas ut först påföljande år. Den semesterersättning som uppbyggs under det första tjänstgöringsåret utomlands, men som kan vara hänförlig till tidigare arbete i Sverige, 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 är hänförligt till det föregående årets arbete utomlands, som möjligen kan komma att skattebefrias i enlighet med sexmånaders- eller ettårsregeln.

**Avgångsvederlag,  
bonus m.m.**

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

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

**Försäkrings-  
ersättning**

Högsta förvaltningsrätten har i en dom prövat frågan om försäkringsersättning som avsåg inkomstbortfall skulle omfattas av ettårsregeln då lönen för anställningen utomlands omfattades. Den skattskyldige hade blivit skadad under arbetet utomlands och var tvungen att under en tid återvända till Sverige. Mannen fick ersättning som avsåg inkomstbortfall utbetald från sin hemförsäkring. Högsta förvaltningsdomstolen fann att ersättningen var skattepliktig i inkomstslaget tjänst men att den inte kunde anses ha utgjort inkomst av anställning eftersom ersättningen utgick på grund av en fristående försäkring. Ersättningen kunde därför inte undantas från beskattning enligt ettårsregeln (RÅ 2010 ref. 114).

<b>Sjukpenning</b>	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.
<b>Kombination av sexmånaders- och ettårsregeln</b>	En i Sverige obegränsat skattskyldig person som mer än ett år vistats i Irland för arbete för ett svenskt företag har medgivits skattefrihet enligt sexmånadersregeln för den del av lönen som förts in (remitterats) till Irland och beskattats där. Den del av lönen som inte remitterats till Irland har ansetts vara omfattad av ettårsregeln och därmed undantagen från beskattning i Sverige (RÅ 2004 ref. 126).
<b>Allmänna avdrag</b>	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. Det finns dock särskilda bestämmelser beträffande pensionssparavdrag, se nedan.
<b>Skattereduktion</b>	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 utnyttjas mot skatt på andra inkomster och fastighetsskatt.
<b>Pensions-sparavdrag</b>	När pensionssparavdrag görs som allmänt avdrag får det inte i något fall överstiga skillnaden mellan summan av överskott i inkomstslaget tjänst och näringsverksamhet, och andra allmänna avdrag än pensionssparavdrag enligt 59 kap. 17 § IL. Den del av pensionssparandet som inte kan utnyttjas, trots att det rymts inom avdragsutrymmet, får dock dras av senast vid taxering för sjätte beskattningsåret efter det år då beloppet betalades. Inte heller i detta fall får emellertid avdraget överstiga skillnaden mellan den redovisade inkomsten och andra allmänna avdrag än pensionssparavdrag. Detta torde innebära att en skattskyldig som ett visst år skattebefriats med stöd av sexmånaders- eller ettårsregeln senare år kan komma att erhålla avdrag för premier erlagda det år han varit skattebefriad.

## **10.5 Undantag från skattskyldighet för medlemmar av kungahuset**

För anslag som anvisas av staten är medlemmar av kungahuset inte skattskyldiga (3 kap. 16 § IL).

## **10.6 Skattskyldighet för överlåtna pensioner och periodiska inkomster**

Om en make överlåter en pensionsförsäkring eller en rätt enligt pensionssparavtal genom bodelning under äktenskapet utan att det pågår något mål om äktenskapsskillnad, kvarstår skattskyldigheten för överlåtaren under hela dennes livstid för de pensionsbelopp som betalas ut. Detta gäller dock inte, om överlåtaren skulle ha haft rätt till avdrag för periodiskt understöd om han hade lämnat sådant (3 kap. 22 § IL). Beträffande rätten till avdrag för periodiskt understöd, se avsnitt 10.3.

Överlåter någon sin rätt till periodiskt understöd eller liknande periodisk inkomst, kvarstår skattskyldigheten hos överlåtaren för utfallande belopp. Skulle överlåtaren ha haft rätt att dra av beloppet antingen såsom utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster eller som periodiskt understöd, om han hade betalat ut det, övergår dock skattskyldigheten på förvärvaren. Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag gäller dessa bestämmelser för delägarna (3 kap. 23 § IL).

## **10.7 Beskattningsort och handläggande skattekontor**

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

Med hemortskommun avses den kommun där personen författningsenligt ska vara folkbokförd den 1 november året

före det år då beslutet ska fattas. För den som har varit bosatt eller stadigvarande vistats här i landet under någon del av det år då beslut ska fattas men som inte ska ha varit folkbokförd här den 1 november året före avses med hemortskommunen den kommun där personen först varit bosatt eller stadigvarande vistats.

Hemortskommunen för personer som på grund av väsentlig anknytning ska anses obegränsat skattskyldiga i Sverige är den kommun till vilken anknytningen varit starkast under beskattningsåret. Detta innebär att för den som efter en utflyttning alltså anses ha väsentlig anknytning till Sverige blir hemortskommunen normalt den kommun i vilken han före utflyttningen var bosatt, medan vid ”återbosättning” hemortskommunen blir den kommun dit anknytningsmomenten är starkast. Prövning ska ske varje beskattningsår för sig.

Fram till den 1 januari 2004 fanns i 2 kap. 1–2 §§ SBL bestämmelser om vilken skattemyndighet som var beslutande myndighet i beslut rörande fysiska respektive juridiska personer. När Skatteverket bildades den 1 januari 2004 ändrades bestämmelserna i 2 kap. 1 § SBL så att det där numera anges att det är Skatteverket som är beslutande myndighet. I samband med denna ändring upphävdes 2 kap. 2 § SBL.

#### **Fysisk person**

Fysisk person handläggs i den region där personen har sin hemortskommun och i annat fall av utlandsskattekontoret Malmö och utlandsskattekontoret Stockholm. Personer hemmahörande i Albanien, Bosnien-Hercegovina, Bulgarien, Danmark, Färöarna, Grekland, Grönland, Island, Italien, Kosovo, Kroatien, Makedonien, Montenegro, Polen, Portugal, Rumänien, Serbien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern och Österrike handläggs av utlandsskattekontoret Malmö. Personer hemmahörande i något annat land handläggs av Ulandsskattekontoret Stockholm.

### **10.8 Obegränsad skattskyldighet för juridiska personer**

Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga i Sverige (6 kap. 3 § IL).

#### **Formella kriterier, registrering etc.**

Enligt svenskt synsätt läggs formella kriterier normalt till grund för bedömningen om en juridisk person är att betrakta som svensk eller utländsk. Obegränsad skattskyldighet föreligger således om den juridiska personen på grund av sin

registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som en svensk juridisk person (6 kap. 3 § IL). I förarbetena anges att den omständigheten att den juridiska personen har ett organ som motsvarar en styrelse och att detta organ har sitt säte i Sverige är en ”annan sådan omständighet” som medför obegränsad skattskyldighet. Om någon sådan motsvarighet helt och hållet saknas, får man se till andra omständigheter, såsom att den huvudsakliga verksamheten bedrivs här (prop. 1999/00:2 del 2 s. 71).

Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar är obegränsat skattskyldiga. En utländsk juridisk person kan inte vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Det är en skillnad i förhållande till vissa andra länder som i sin interna skattelagstiftning har bestämmelser som innebär att en utländsk juridisk person som har sin verkliga ledning i landet är obegränsat skattskyldig där.

**Svensk investeringsfond**

En svensk investeringsfond är inte en juridisk person men bestämmelserna om juridiska personer ska tillämpas också på en investeringsfond (2 kap. 3 § andra stycket IL). Den är ett skattesubjekt som är obegränsat skattskyldigt (6 kap. 1 § andra stycket, 3 och 5 §§ IL).

**Europabolag**

Europabolag är en europeisk associationsform som skapats i syfte att möjliggöra gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Europabolag räknas som aktiebolag (2 kap. 4 § IL). Ett europabolag som har sitt säte i Sverige behandlas som ett svenskt aktiebolag och är obegränsat skattskyldigt här (6 kap. 3 § IL). Mer om europabolag framgår i avsnitt 47.4.

**Europakooperativ och EGTS**

Europakooperativ och europeiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS) är också europeiska associationsformer för gränsöverskridande verksamhet. De räknas som ekonomiska föreningar i beskattningshänseende (2 kap. 4 b § IL). Har ett europakooperativ eller EGTS sitt säte i Sverige är det obegränsat skattskyldigt här (6 kap. 3 § IL). Mer om europakooperativ framgår i avsnitt 47.5 och om EGTS i avsnitt 47.3.

**EEIG**

Det finns ytterligare en europeisk företagsform vilken syftar till att förverkliga den inre markanden genom att underlätta för fysiska personer, bolag och andra rättsliga enheter att kunna samarbeta över gränserna. Den benämns Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG). En sådan gruppering har stora likheter med ett svenskt handelsbolag med skillnaden att medlemmarna måste komma från minst två EES-stater.

Svenska handels- och kommanditbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna beskattas i stället hos delägarna (5 kap. 1 § IL). Detta gäller även för EEIG (5 kap. 2 § IL). Mer om EEIG framgår i avsnitt 47.2.

**Svenskt dödsbo**

Bestämmelser om beskattning av dödsbon återfinns i 4 kap. 1–3 §§ IL. När det gäller inkomster fram till dödsfallet är dödsboet obegränsat skattskyldigt för dem om den avlidne var obegränsat skattskyldig då inkomsten blev skattepliktig. För senare år än det år då dödsfallet inträffade förblir dödsboet obegränsat skattskyldigt om den avlidne vid sin död var obegränsat skattskyldig.

## **10.9 Innebörden av obegränsad skattskyldighet för juridiska personer**

Juridisk person som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 4 § IL).

**Svensk investeringsfond**

Svensk investeringsfond är skattskyldig för tillgångar som ingår i fonden (6 kap. 5 § IL).

**Nyhet fr.o.m. 1 januari 2012**

Från och med den 1 januari 2012 gäller nya bestämmelser som innebär att den som äger andelar i en investeringsfond ska schablonbeskattas i förhållande till värdet på de egna andelarna. Investeringsfonden är då inte längre skattskyldig för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Mer om investeringsfonder framgår i avsnitt 45.3.

I skatteavtal kan det finnas bestämmelser som begränsar Sveriges möjlighet att beskatta vissa inkomster, se avsnitt 4.3.

## 11 Begränsad skattskyldighet

### 11.1 Inledning

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.

### 11.2 Begränsad skattskyldighet för fysiska personer

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

### 11.3 Innebörden av begränsad skattskyldighet för fysiska personer

De inkomster som enligt intern svensk rätt ska beskattas här finns uttömmande uppräknade i 5 § SINK, 7 § A-SINK, 1 § KupL och 3 kap. 18–20 §§ IL.

#### Tjänst

En fysisk person som är begränsat skattskyldig, enligt 3 kap. 17 § IL är, enligt 3 kap. 18 § IL, skattskyldig i inkomstslaget tjänst för

- inkomster som anges i 5 § SINK med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4, och 5 den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen
- inkomster som anges i 7 § första stycket A-SINK om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen. Kan även avse inkomstslaget näringsverksamhet.

**Närings-  
verksamhet**

I inkomstslaget näringsverksamhet är en begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig för

- inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
- återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt (se definitioner i 2 kap. 18–19 §§),
- återförda avdrag för egenavgifter,
- återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond.
- för schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a §. Bestämmelsen om schablonintäkt enligt detta lagrum avser juridiska personer som har gjort avsättning till periodiseringsfond och kan inte tillämpas på fysiska personer,
- uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap. 1L, och
- utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, om personen är begränsat skattskyldig med stöd av 3 kap. 17 § 1 IL. Kan även avse inkomstslaget kapital.

När det gäller fysiska personer blir bestämmelsen om beskattningen av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar bara intressant om utdelningen inte utgör inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. Det torde knappast förekomma att begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver enskild näringsverksamhet blir beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelning som inte hänför sig till fast driftställe eller fastighet i Sverige. Däremot kan det förekomma att de är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelningsinkomster i svenska handelsbolag. Även om sådana inkomster inte hänför sig till ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige ska de alltså beskattas här vid den statliga taxeringen (prop. 1999/2000:2 s. 60).

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen

kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (3 kap. 18 § andra stycket IL).



## **Kapital**

I inkomstslaget kapital är en begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig för

- ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,
- löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,
- kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige
- återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap. IL
- kapitalvinst på delägarrätter enligt 48 kap. 2 § IL om avyttring sker inom 10 kalenderår efter det år den skattskyldige upphörde vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här. Utländska delägarrätter omfattas bara om de förvärvats under tid som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Andelar i investeringsfonder omfattas dock inte.
- utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, om personen är begränsat skattskyldig med stöd av 3 kap. 17 § 1 IL.

## **Avdrag**

I 3 kap. 20 § IL regleras att en kapitalförlust och ett negativt räntefördelningsbelopp ska dras av om en begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för motsvarande kapitalvinst respektive ett positivt räntefördelningsbelopp.

### **11.4 Skattskyldighet för överlåtna pensioner och periodiska inkomster**

Om en make överlåter en pensionsförsäkring eller en rätt enligt pensionssparavtal genom bodelning under äktenskapet utan att det pågår något mål om äktenskapsskillnad, kvarstår skattskyldigheten för överlåtaren under hela dennes livstid för de pensionsbelopp som betalas ut. Detta gäller dock inte, om överlåtaren skulle ha haft rätt till avdrag för periodiskt understöd om han hade lämnat sådant (3 kap. 22 § IL). Beträffande rätten till avdrag för periodiskt understöd, se avsnitt 10.3.

Överlåter någon sin rätt till periodiskt understöd eller liknande periodisk inkomst, kvarstår skattskyldigheten hos överlåtaren för

utfallande belopp. Skulle överlåtaren ha haft rätt att dra av beloppet antingen såsom utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster eller som periodiskt understöd, om han hade betalat ut det, övergår dock skattskyldigheten på förvärvaren. Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag gäller dessa bestämmelser för delägarna (3 kap. 23 § IL).

## 11.5 Beskattningsort och handläggande skattekontor

### Kommunal skattesats 25 %

Person som saknar hemortskommun i Sverige taxeras här för inkomst som inte omfattas av reglerna i SINK och A-SINK för gemensamt kommunalt ändamål till kommunal inkomstskatt enligt 1 kap. 4 § 2 st. IL om denne är begränsat skattskyldig under hela beskattningsåret. Vid in- eller utflyttning under beskattningsåret gäller vad som ovan sagts i avsnitt 2.4 om obegränsat skattskyldiga. Den kommunala skattesatsen för den som är begränsat skattskyldig under hela beskattningsåret är 25 % (65 kap. 4 § första stycket IL).

### Genomsnittlig kommunal skattesats

Begränsat skattskyldiga som beskattas enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 (SINK som valt IL), 2 (A-SINK som valt IL), 6 (inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond eller expansionsfond) eller 7 (inkomstslaget näringsverksamhet för schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a § IL) IL beskattas med en kommunal skattesats som motsvarar den genomsnittliga skattesatsen som för beskattningsåret tillämpas i kommunerna och landstingen (65 kap. 4 § andra stycket IL). Den genomsnittliga skattesatsen för inkomståret 2011 var 31,55 %. Den genomsnittliga skattesatsen för inkomståret 2012 är 31,60 %. En beskattning enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 och 2 IL blir endast aktuell i det fall den skattskyldige själv begär det.

### Fysisk person

Fysisk person handläggs i normalfallet i den region där personen har sin hemortskommun och i annat fall av utlandsskattekontoret Malmö och utlandsskattekontoret Stockholm. Personer hemmahörande i Albanien, Bosnien-Hercegovina, Bulgarien, Danmark, Frankrike, Färöarna, Grekland, Grönland, Island, Italien, Kosovo, Kroatien, Makedonien, Montenegro, Polen, Portugal, Rumänien, Serbien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern och Österrike handläggs av utlandsskattekontoret Malmö. Personer hemmahörande i något annat land handläggs av utlandsskattekontoret Stockholm.

## 11.6 Deklarationsskyldighet

Om deklarationsskyldighet för obegränsat skattskyldiga som varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret, se avsnitt 2.

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

Deklarationsskyldighet föreligger även då underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas.

När man bedömer deklarationsskyldighet ska hänsyn inte tas till sådan inkomst för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL. Däremot ska sådan inkomst som i och för sig är skattepliktig men som enligt skatteavtal kan vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige räknas med vid bedömningen av frågan om deklarationsskyldighet föreligger (2 kap. 8 § LSK).

Särskilda bestämmelser för näringsverksamhet finns i 3 kap. 5–9 §§ LSK.

## 11.7 Begränsad skattskyldighet för juridiska personer

### Utländsk juridisk person

En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige (6 kap. 7 § IL).

Vad som avses med begreppet utländsk juridisk person framgår av 6 kap. 8 § IL, se vidare i avsnitt 46.2.

### Utländska stater och menigheter

Bestämmelserna om utländska bolag ska tillämpas också på utländska stater och utländska menigheter (6 kap. 9 § första stycket IL).

### Utländskt dödsbo

Ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig i Sverige är ett utländskt dödsbo. För senare beskattningsår än dödsåret tillämpas de bestämmelser som gäller för utländska bolag och ett utländskt dödsbo är begränsat skattskyldigt (4 kap. 3 § och 6 kap. 9 § andra stycket IL).

**Utländsk investeringsfond** Utländska investeringsfonder är begränsat skattskyldiga (6 kap. 10 a § IL).

### **11.8 Innebörden av begränsad skattskyldighet för juridiska personer**

En begränsat skattskyldig juridisk person är, enligt 6 kap. 11 § IL, skattskyldig för

- inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige, vilket gäller såväl löpande inkomster som inkomster vid avyttring,
- inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras,
- inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar,
- inkomster som anges i 7 § första stycket A-SINK, om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,
- återförda avdrag för periodiseringsfond, och
- återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap. IL.

**Royalty** Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (6 kap. 11 § andra stycket IL).

**Ränte-/royaltydirektivet** För att genomföra rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i olika medlemsländer, det s.k. ränte- och royaltydirektivet, har vissa undantag för skattskyldighet för royalties och periodvis utgående avgifter införts i IL.

**Syfte** Syftet med ränte- och royaltydirektivet är att räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i olika medlemsstater bara ska beskattas en gång i en medlemsstat, vilket uppnås genom att nämnda räntor och royalties undantas från beskattning i den stat där de uppkommer. Sverige uppfyller sedan tidigare direktivets krav på att inte beskatta räntor varför ny lagstiftning bara har införts vad gäller royalties.

- 6 a kap. IL** Undantagsbestämmelserna innebär att en mottagare av ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska undantas från skattskyldighet för nämnda ersättningar om förutsättningarna därför är uppfyllda (6 a kap. 2 § IL).
- Krav på** För att ersättningen ska undantas från skattskyldighet ska ett antal villkor vara uppfyllda. Krav ställs på betalaren, mottagaren och att intressegemenskap föreligger.
- betalaren** Betalaren ska vara en sådan juridisk person som anges i bilaga 6 a.1 IL och vara
- obegränsat skattskyldig eller,
  - begränsat skattskyldig samt bedriva näringsverksamhet här från ett fast driftställe (6 a kap. 3 § IL).
- mottagaren** Mottagaren av ersättningen ska vara en sådan juridisk person som anges i bilaga 6.a.1 IL samt,
- enligt lagstiftningen i en medlemsstat i EU anses höra hemma där och inte enligt skatteavtal ha hemvist utanför EU,
  - vara skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 6 a.2 IL, eller en motsvarande eller i huvudsak likartad skatt som införts efter den 26 juni 2003, och
  - ta emot ersättningen för egen del (6 a kap. 4 § IL).
- Har mottagaren av ersättningen ett fast driftställe utanför EU och den rättighet eller tillgång som ersättningen avser hänför sig dit gäller inte undantaget från skattskyldighet (6 a kap. 5 § IL).
- Intresse-  
gemenskap** Betalaren och mottagaren av ersättningen ska ha intressegemenskap. Med intressegemenskap avses här att
- ett av företagen har minst 25 % av kapitalet i det andra företaget, eller
  - minst 25 % av kapitalet i båda företagen innehas av ett annat företag som hör hemma i en medlemsstat i EU (6 a kap. 6 § IL).
- Övrigt om royalty** Kupongskatteutredningen föreslog 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. Förslaget har inte lett till ändrad lagstiftning. Mer om royalty i framgår avsnitt 49.5.6 och 50.2.4.

<b>Avdrag kapitalförlust</b>	En kapitalförlust ska dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst (6 kap. 11 § tredje stycket IL).
<b>Delägarbeskattad utländsk juridisk person</b>	När det gäller i utlandet delägarbeskattad juridisk person är det bara obegränsat skattskyldiga delägare som beskattas i Sverige för sin andel av resultatet (5 kap. 2 a § IL). Av 6 kap. 12 § IL framgår att en utländsk juridisk person inte är skattskyldig för den del av inkomsten som beskattas hos obegränsat skattskyldig delägare. Finns det begränsat skattskyldiga delägare i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen är dessa inte skattskyldiga i Sverige för sin andel av resultatet. I stället är den utländska juridiska personen skattskyldig för sådan inkomst som anges i 6 kap. 11 § IL, t.ex. inkomst från ett fast driftställe här i Sverige.
<b>Lågbeskattade inkomster, CFC</b>	Av 6 kap. 12 § IL framgår också att inte heller CFC-bolag är skattskyldiga för den del av inkomsterna enligt 11 § som delägarna i CFC-bolaget är skattskyldiga för enligt 39 a kap. 13 § IL.
<b>Utländsk juridisk person – delägare i svenskt handelsbolag</b>	Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 1998-02-25 funnit att en utländsk juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag bara är skattskyldig i Sverige för sin andel av handelsbolagets inkomst om handelsbolaget ifråga bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Skatterättsnämnden kom till samma slutsats i ett förhandsbesked 1999-11-24. I det sistnämnda fallet fanns inget fast driftställe i Sverige och handelsbolagets inkomster kunde därför inte beskattas här.
<b>Försäljning av andel i handelsbolag</b>	En begränsat skattskyldig utländsk juridisk person är inte skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av andel i svenskt handelsbolag när andelen inte ingår som en tillgång i ett fast driftställe som den utländska juridiska personen har i Sverige (RÅ 2009 not. 87 och 88).
<b>Utländsk investeringsfond</b>	Utländsk investeringsfond är enligt 6 kap. 16 a § IL skattskyldig för inkomst av <ul style="list-style-type: none"><li>– fastighet i Sverige, och</li><li>– tillgångar som är hänförliga till det fasta driftstället i Sverige och som ingår i fonden.</li></ul> Utländska fastighetsfonder avsedda för investeringar i fast egendom har, främst på grund av sin placeringsinriktning, inte ansetts utgöra sådana utländska investeringsfonder som avses i 6 kap. 10 a och 16 a §§ IL (RÅ 2003 not. 67). Ett tyskt GmbH,

såsom managementbolag för nämnda fastighetsfonder, och inte andelsägarna i fonderna, har därför ansetts skattskyldigt för inkomster från fastigheterna enligt 6 kap. 11 § IL. Jfr även RÅ 2003 not. 160.

**Nyhet fr.o.m.  
1 januari 2012**

Från och med den 1 januari 2012 gäller nya bestämmelser som innebär att den som äger andelar i en investeringsfond ska schablonbeskattas i förhållande till värdet på de egna andelarna. Utländsk investeringsfond är då inte längre skattskyldig för inkomst enligt 6 kap. 16 a § IL och paragrafen upphävs per den 1 januari 2012. Den ersätts med en ny bestämmelse där det framgår att utländsk investeringsfond inte är skattskyldig för inkomst av tillgångar som ingår i fonden (6 kap. 13 § IL). Mer om investeringsfonder framgår i avsnitt 45.3.

**Utländskt dödsbo**

Utländskt dödsbo är skattskyldigt för de inkomster som anges i 6 kap. 11 § IL, t.ex. för inkomst av fastighet. Om dödsboet beskattas för sådan inkomst är boets delägare inte skattskyldig för den. Mer om beskattning av utländskt dödsbo framgår i avsnitt 88.14–88.15.

**A-SINK, KupL**

I lag om A-SINK och i kupongskattelagen (KupL) finns ytterligare bestämmelser om juridiska personers skattskyldighet (6 kap. 18 § IL). Mer om respektive lags bestämmelser, se avsnitt 94.3 och 95.

## **11.9 Handläggande skattekontor**

Beslut om taxering för begränsat skattskyldig juridisk person fattas av Skatteverket (4 kap. 2 § TL). Var olika beslut ska fattas inom Skatteverket regleras av verkets arbetsordning. Av arbetsordningen framgår att handläggningen av utländska juridiska personer ska ske vid utlandsskattekontor Malmö eller utlandsskattekontor 9 Stockholm.

**Länderansvar**

Utlandsskattekontoret Malmö handlägger juridiska personer hemmahörande i Albanien, Bosnien-Hercegovina, Bulgarien, Danmark, Frankrike, Färöarna, Grekland, Grönland, Island, Italien, Kosovo, Kroatien, Makedonien, Montenegro, Polen, Portugal, Rumänien, Serbien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern och Österrike. Juridiska personer hemmahörande i något annat land handläggs av utlandsskattekontor 9 Stockholm.

## 11.10 Deklarationskyldighet

Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) innehåller regler om skyldighet att lämna uppgifter till ledning för taxering enligt taxeringslagen (TL).

### Deklarations- skyldighet

Deklarationskyldigheten för juridiska personer regleras i 2 kap. 7 § LSK. Begränsat skattskyldig utländsk juridisk person ska lämna särskild självdeklaration om den skattepliktiga intäkten uppgår till sammanlagt minst 100 kr (2 kap. 7 § 3 LSK). När man bedömer deklarationskyldigheten ska hänsyn inte tas till sådan inkomst för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL. Däremot ska sådan inkomst som är skattepliktig enligt IL men som enligt skatteavtal är helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige räknas med vid bedömningen av om deklarationskyldighet föreligger (2 kap. 8 § LSK).

Skyldighet att lämna särskild självdeklaration föreligger även då underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas.

Särskilda bestämmelser om självdeklarationens innehåll för näringsverksamhet finns i 3 kap. 5–8 §§ LSK.

Särskild självdeklaration ska lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret (4 kap. 5 § LSK).

### Särskild uppgift

Utländska delägarbeskattade juridiska personer som har fast driftställe i Sverige ska lämna särskild uppgift till ledning för obegränsat skattskyldig delägares taxering (5 kap. 2 § LSK). De särskilda uppgifter som ska lämnas är samma uppgifter som ska lämnas av svenskt handelsbolag enligt 3 kap. 18 § LSK, dvs. uppgift om delägares andel i bolaget och andel av bolagets inkomst. Vidare ska uppgifter som anges i 3 kap. 5 § LSK lämnas, bl.a. om intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, tillgångar, skulder och eget kapital.

Om ett svenskt handelsbolag enbart har begränsat skattskyldiga delägare och inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige är delägarna inte skattskyldiga i Sverige för handelsbolagets verksamhet. Förutsatt att det inte heller finns andra inkomster i handelsbolaget som begränsat skattskyldig delägare är skattskyldig för enligt 3 kap. 18 § eller 6 kap. 11 § IL är handelsbolaget inte skyldigt att lämna särskild uppgift för sådan delägare (Skatteverket 2009-10-07, dnr 131 745279-09/111).



## 12 Skattskyldighet för vissa juridiska personer

### 12.1 Inledning

Skattskyldigheten är antingen obegränsad (omfattar alla inkomster) eller begränsad (omfattar endast vissa inkomster). För dödsbo avgörs detta utifrån var den avlidne var bosatt vid dödstillfället. För juridiska personer avgörs frågan utifrån om de kan anses utgöra svenska juridiska personer eller inte.

### 12.2 Skattskyldighet för dödsbon

#### 12.2.1 Dödsåret

Ett dödsbo är skattskyldigt för den dödes och dödsboets inkomster. Det som skulle ha gällt för den döde tillämpas under dödsåret för dödsboet, om det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon (4 kap. 1 § IL).

Dödsbon behandlas mer utförligt i avsnitt 88.

#### 12.2.2 Senare beskattningsår

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var obegränsat skattskyldig tillämpas för beskattningsår efter dödsåret de bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga fysiska personer, såvida det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon (4 kap. 2 §). Efter dödsåret har dödsbon t.ex. inte rätt till grundavdrag (63 kap. 2 § andra stycket IL).

**Dödsbo efter obegränsat skattskyldig**

**Dödsbo efter begränsat skattskyldig**

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag (4 kap. 3 § IL).

Dödsbon behandlas mer utförligt i avsnitt 88.

### 12.3 Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna

(5 kap. 1 § IL). Detsamma gäller i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG (5 kap. 2 § IL). Vad som i övrigt sägs i IL om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem gäller också i fråga om EEIG samt för delägare och andelar i dem. Varje delägare ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej (5 kap. 3 § första stycket IL). Se vidare avsnitt 44.

## **12.4 Stiftelser, ideella föreningar, samfälligheter och liknande**

### **12.4.1 Stiftelser**

Se Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327).

### **12.4.2 Ideella föreningar**

Se Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327).

### **12.4.3 Samfälligheter och liknande**

#### **Mark- eller reglerings-samfällighet**

Svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta en sådan marksamfällighet eller regleringssamfällighet som är en särskild taxeringsenhet, är skattskyldiga för samfällighetens inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 6 § första stycket IL).

#### **Annan samfällighet**

Svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta andra samfälligheter, är inte själva skattskyldiga. Intäktsposterna och kostnadsposterna fördelas i stället på delägarna i samfälligheten med belopp som för varje delägare motsvarar hans andel (6 kap. 6 § andra stycket IL). Se vidare avsnitt 45.7 samt Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327).

## **12.5 Helt skattebefriade juridiska personer**

Följande juridiska personer är helt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt (7 kap. 2 § första stycket IL):

- staten,
- landsting, kommuner och kommunalförbund,
- pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., och
- samordningsförbund enligt 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

### **Pensionsstiftelser**

Pensionsstiftelser är dock skattskyldiga till avkastningsskatt på pensionsmedel. Se vidare avsnitt 96.



## 13 Allmänna avdrag

### 13.1 Inledning

Avsnittet handlar om allmänna avdrag för

- påförda egenavgifter
- utländska socialförsäkringsavgifter
- periodiska understöd och
- pensionssparande.

Allmänna avdrag för underskott behandlas i avsnitt 75.

Reglerna om allmänna avdrag finns i 62 kap. IL.

### 13.2 Påförda egenavgifter m.m.

#### Allmänt avdrag

Påförda egenavgifter m.m. som inte ska dras av i något av inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst ska dras av i deklARATIONEN som allmänt avdrag. Detta kan bli aktuellt i de fall viss verksamhet upphört och avdrag därför inte kan ske från tjänst- eller näringsinkomst (62 kap. 5 § IL).

#### Egenavgifter m.m.

Med egenavgifter avses sjukförsäkringsavgift, föräldraförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsmarknadsavgift och arbetsskadeavgift enligt SAL. Allmän löneavgift och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster är inte egenavgifter men de hanteras på samma sätt vid taxeringen. Med ”egenavgifter m.m.” menas här också allmän löneavgift och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (3 kap. 13 § SAL).

#### Avdrag i tjänst och näringsverksamhet

Egenavgifter m.m. som ska dras av under inkomst av tjänst behandlas i 12 kap. 36 § IL. Motsvarande bestämmelser för näringsverksamhet finns i 16 kap. 29–31 §§ IL.

#### Återföring till beskattning

Om egenavgifter m.m., som dragits av som allmänt avdrag, sätts ned med ett visst belopp, ska detta tas upp i inkomstlaget tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras.

**Underskott av nystartad eller konstnärlig verksamhet**

Underskott av aktiv näringsverksamhet avseende nystartad eller litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet får i vissa fall dras av som allmänt avdrag (62 kap. 2–4 §§ IL). Har sådant underskott uppkommit i självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands får avdrag inte göras eftersom näringsverksamheten alltid anses som passiv enligt IL:s bestämmelser.

Enligt artikel 49 EUF-fördraget är inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium i princip förbjudna. En bestämmelse med motsvarande innehåll finns i artikel 31 i EES-avtalet. EUF-fördragets bestämmelser är överordnade den svenska skattelagstiftningen och skatteregler som strider mot fördraget får inte tillämpas om de är till nackdel för den enskilde. EU-domstolens praxis innebär att det är förbjudet att ha bestämmelser som hindrar det egna landets medborgare från att etablera sig i annan medlemsstat.

När självständig näringsverksamhet bedrivs utomlands kan IL:s bestämmelser gällande grundavdrag, allmänna avdrag och pensionssparavdrag medföra en sämre behandling av den utländska näringsverksamheten än om den bedrivits i Sverige. Skatteverket anser därför att näringsidkare som bedriver självständig näringsverksamhet i annat EES-land kan begära att bli beskattad för dess resultat på samma sätt som när verksamhet bedrivs i Sverige (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111). Det innebär att om näringsverksamhet som enbart bedrivs i annat EES-land skulle klassificeras som aktiv näringsverksamhet om den bedrivits i Sverige kan avdragen medges. Om verksamhet bedrivs både i Sverige och självständigt i annat EES-land görs en gemensam bedömning av hela verksamheten för att komma fram till om den är aktiv eller passiv.

Eftersom EUF-fördragets bestämmelser är överordnade den interna skattelagstiftningen ska Skatteverket beakta gemenskapsrätten. Skatteregler som strider mot EUF-fördraget får i princip inte tillämpas om de är till nackdel för den skattskyldige. När det gäller de aktuella bestämmelserna är det många gånger svårt att avgöra vad som är till fördel eller nackdel för den skattskyldige och han har alltid rätt att bli beskattad enligt IL:s bestämmelser om det är till fördel. Av Skatteverkets skrivelse 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111 framgår att ett val att tillämpa EU-fördragets bestämmelser även påverkar andra möjligheter till avdrag och kvittning av inkomster vilket får betydelse för betalning av skatt och egenavgifter. Det innebär att

en bedömning av vad som är till fördel eller nackdel över tid för den skattskyldige inte är möjlig för Skatteverket att göra. Skatteverket frångår därför inte IL:s ordalydelse annat än på en uttrycklig begäran från den skattskyldige.

### **13.3 Utländska socialförsäkringsavgifter**

**Socialförsäkringsavgifter enligt EEG 1408/71, EG 883/2004 och nordiska konventionen**

Allmänt avdrag ska göras för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter under förutsättning att

- den avgiftsgrundande intäkten ska tas upp till beskattning i Sverige för beskattningsåret i fråga och
- avgifterna påförts på grund av arbete enligt slutligt fastställd debitering eller liknande, och att
- avgifterna ska betalas i enlighet med bestämmelserna i den nordiska konventionen om social trygghet eller till följd av att den skattskyldige enligt rådets förordningar (EEG) 1408/71 eller (EG) 883/04 ska omfattas av det andra landets lagstiftning om social trygghet.

Om en i Sverige bosatt skattskyldig arbetar i ett annat EU/EES-land kan han i vissa fall komma att där bli debiterad obligatoriska avgifter i enlighet med EU:s regler om social trygghet.

Den första maj 2010 trädde förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen och dess tillämpningsförordning (EG) nr 987/09 i kraft. Förordningarna ersätter förordning 1408/71 och dess tillämpningsförordning 574/72. De upphävda förordningarna kommer dock vara tillämpliga i vissa situationer. Se vidare i Handledning för socialavgifter i internationella förhållanden (SKV 405) avsnitt 3.15.

EES-länderna och Schweiz har ännu inte anslutit sig till förordning 883/04. Förordning 1408/71 fortsätter därför att gälla i förhållande till dessa stater till dess de anslutit sig.

Fr.o.m. den 1 juni 2002 finns ett samarbetsavtal mellan EU och Schweiz innebärande att EEG 1408/71 gäller även i förhållande till Schweiz. Den nordiska konventionen om social trygghet kompletterar EEG 1408/71. För den inkomst som är avgiftsgrundande kan personen vara skattskyldig i Sverige (62 kap. 6 §).

**Inkomsten skattepliktig i Sverige**

Om den skattskyldige beskattas i Sverige för den avgiftsgrundande inkomsten ska han alltså göra allmänt avdrag för de socialförsäkringsavgifter som han ska betala i det andra landet enligt de ovan nämnda förordningarna. Avgiften ska vara slutligt

	debiterad. Det gör däremot inte någon skillnad om avgiften helt eller delvis inte har betalats under beskattningsåret.
<b>Närings- verksamhet</b>	Även om den utländska inkomsten redovisas som inkomst av näringsverksamhet i Sverige ska avdraget för utländska socialförsäkringsavgifter göras som allmänt avdrag.
<b>Omprövning</b>	Det kan i vissa fall vara svårt eller omöjligt för den skattskyldige att under taxeringsperioden få uppgift om avgifternas storlek. Om den skattskyldige först efter taxeringsperiodens utgång yrkar avdrag för sådana utländska socialförsäkringsavgifter som ska dras av blir det aktuellt med en omprövning av taxeringen.
<b>Ändrad debitering i utlandet</b>	Avgifter, som har satts ned genom ändrad debitering i utlandet och för vilka avdrag har medgetts, ska tas upp som skattepliktig inkomst av tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras (62 kap. 6 § andra stycket IL).
<b>Norsk trygdeavgift</b>	<p>Norsk trygdeavgift som tas ut på pensioner är inte avdragsgill. Högsta förvaltningsdomstolen anser inte att kravet på att avgiften påförts på grund av arbete är uppfyllt. För att detta krav ska anses vara uppfyllt ska avgiften ha betalats på grund av att den skattskyldige haft en inkomst som varit knuten till beskattningsåret genom ett under detta år utfört arbete (RÅ 2006 ref. 55).</p> <p>Norsk trygdeavgift som tas ut på syke- och foreldrepenger är avdragsgilla som allmänt avdrag om inkomsten beskattas i Sverige. De nämnda ersättningarna, till skillnad från pensionsutbetalningar, betalas ut i stället för lön under en sjukperiod eller föräldraledighet. Det är också normalt att anställningen fortsätter under den tid som ersättningarna betalas ut och att det är anställningsinkomsten eller motsvarande som ligger till grund för förmånerna. Beskattas inte de norska ersättningarna i Sverige medges inte avdrag för trygdeavgifterna (Skatteverket 2011-11-07, dnr 131 719825-11/111).</p>
<b>Danskt AM- bidrag</b>	Det danska AM-bidraget är från den 1 januari 2008 en inkomstskatt i Danmark och ingen socialförsäkringsavgift och grundar därför inte rätt till allmänt avdrag (Skatteverket 2009-02-12, dnr 131 194151-09/111).



## 13.4 Periodiska understöd

### Legala understöd

Periodiska understöd och andra periodiska utbetalningar under beskattningsåret ska dras av som allmänt avdrag, om de inte ska dras av i något av inkomstlagen, och utbetalningarna

1. avser skadestånd,
2. avser fastställt underhållsbidrag till make eller till tidigare make,
3. görs till en tidigare anställd,
4. görs på grund av föreskrift i testamente, eller
5. görs från juridiska personer och dödsbon utan att vara ersättning för avyttrade tillgångar. Utbetalningar från handelsbolag ska dock inte dras av (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 670).

Utbetalningarna enligt ovan utgör s.k. legala periodiska understöd (62 kap. 7 § IL).

Utbetalningar enligt 2–5 ovan är inte avdragsgilla om mottagaren är under 18 år eller inte avslutat sin utbildning.

Om utbetalningarna avser skadestånd vid personskada ska de bara dras av med det belopp som avser ersättning för förlorad skattepliktig inkomst eller avser förlorat underhåll.

### Frivilliga understöd

Frivilliga periodiska understöd är inte avdragsgilla.

För frivilliga periodiska understöd som utgår på grund av bindande förpliktelser före den 9 november 1973 gäller de bestämmelser som då fanns (prop. 1973:181). Dessa innebär i korthet att utbetalaren får avdrag för hela beloppet medan mottagaren får skatta för samma belopp.

### Samma hushåll

Periodiska understöd eller utbetalningar till medlemmar i den skattskyldiges hushåll får inte dras av (9 kap. 3 § IL).

#### 13.4.1 Begreppet understöd

I lagstiftningen framgår det inte vad som menas med begreppet understöd, men det är klart att ett understöd inte kan vara kopplat till något krav på en direkt motprestation. Det har ibland framhållits att begreppet understöd, enligt vanligt språkbruk, skulle förutsätta att mottagaren har bristande förmåga till egen försörjning. Rättspraxis ger dock inte stöd för en sådan tolkning av begreppet.

### 13.4.2 Understöd mellan makar – dom och avtal

#### Understöd mellan makar

När det gäller understöd till make eller till förutvarande make ska underhållsskyldigheten vara fastställd. Normalt sker detta genom en domstols dom eller genom ett skriftligt avtal (RÅ 1985 Aa 58).

Sedan underhållsskyldigheten är fastställd är det fråga om ett legalt, inte ett frivilligt, understöd. För registrerad partner gäller detsamma som för make.

#### Avtal

Några formkrav för fastställande av underhållsskyldighet finns inte. I ett mål ansåg Högsta Förvaltningsdomstolen att även muntligt avtal om underhållsskyldighet kunde godtas. Det är makarna som ska göra sannolikt

- att en överenskommelse ingåtts,
- vad överenskommelsen innehåller,
- att den varit avsedd att vara lika fast som om den ingåtts i skriftlig form (RÅ 1982 1:81).

#### Övriga förutsättningar

Som villkor för att avdrag ska medges gäller att makarna lever åtskilda och att den ekonomiska gemenskapen stadigvarande har upphört. Förutom kravet på periodicitet gäller dessutom att underhåll betalats i enlighet med vad som har fastställts i dom eller i avtal.

Understödet anses som legalt även om avtalet som sådant ingåtts frivilligt i den meningen att avtalet innefattar en underhållsskyldighet utöver vad som hade kunnat dömas ut mot den underhållsskyldiges bestridande.

#### Sambo

Avdragsrätten för understöd mellan makar/registrerade partner gäller inte för bidrag mellan personer som har levt tillsammans under äktenskaps- eller partnerskapsliknande förhållanden, sambor. Denna skillnad grundar sig på att det här inte finns någon lagstadgad underhållsplikt.

### 13.4.3 Understöd till och från juridisk person

#### Juridisk person

Periodiskt understöd till en juridisk person är inte avdragsgillt. Periodiskt understöd från en juridisk person utgör skattepliktig intäkt, om inte mottagaren är under 18 år eller är äldre men inte har avslutat sin utbildning. Särskilda regler gäller dock om det utbetalade beloppet utgör vederlag på grund av att den juridiska personen har köpt något av mottagaren.

**Huvudregel:  
Överlåtaren allt-  
jämt skattskyldig**

#### **13.4.4 Överlåtelse av rätt till periodiskt understöd**

Om en person som har rätt till ett periodiskt understöd överlåter denna rätt till en annan person är huvudregeln att överlåtaren är skattskyldig för utfallande belopp även efter överlåtelsen (3 kap. 23 § IL).

Om överlåtaren skulle ha haft rätt till avdrag för beloppen antingen som utgift i något inkomstslag eller som periodiskt understöd i det fall han själv hade betalat beloppen till den nya mottagaren/förvärvaren är dock den senare skattskyldig för utbetalningarna.

Om överlåtaren även i fortsättningen är skattskyldig för utbetalningarna blir dessa inkomstskattefria för den nya mottagaren.

Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag tillämpas dessa regler på delägarna i bolaget.

Bestämmelserna gäller även för juridiska personer (6 kap. 19 § IL).

#### **13.5 Pensionssparande**

Privat pensionssparande med avdragsrätt – pensionssparavdrag – kan avse dels pensionsförsäkring, dels pensionssparkonto. I 59 kap. 13–15 §§ IL anges när pensionssparavdrag ska göras som allmänt avdrag, när avdrag ska göras i näringsverksamhet och när avdrag ska göras i kapital. För inkomst av tjänst görs avdraget som allmänt avdrag (62 kap. 8 §).

Förutsättningarna i övrigt framgår av avsnitten 14 och 15. Arbetsgivares avdragsrätt för kostnader avseende pensioner till anställda och efterlevande behandlas i avsnitt 63.

#### **13.6 Allmänna avdrag för begränsat skattskyldiga**

**Bosättning i  
Sverige endast  
del av året**

Det är bara personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige som har rätt till de allmänna avdrag som behandlats ovan. Om de är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret, har de rätt till de avdrag som avser den tid de var obegränsat skattskyldiga. Avdrag för hela året medges dock om den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande (90 % eller mer), utgörs av förvärvsinkomster i Sverige.

Kontantprincipen tillämpas på så sätt att betalning måste ha skett någon gång under beskattningsåret. Betalningen behöver alltså

inte ha skett just under den tid som personen var obegränsat skattskyldig.

Vid beräkning av pensionssparavdrag för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige endast en del av beskattningsåret ska först beräknas hur stor del som är avdragsgill för hela beskattningsåret. Därefter ska detta belopp proportioneras med hänsyn till den tid som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige (Skatteverket 2009-10-07, dnr 131 548278-09/111).

**Beskattning enligt  
IL i vissa fall**

Personer som är begränsat skattskyldiga enligt SINK eller A-SINK kan på begäran i vissa fall i stället bli beskattade enligt IL i inkomstslaget tjänst. De har då också rätt till allmänna avdrag (62 kap. 9 § och 59 kap. 16 § IL). Detta förutsätter att överskottet av förvärsinkomster i Sverige och andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande (90 % eller mer), utgörs av förvärsinkomster i Sverige. Detta gäller för begränsat skattskyldiga som ska beskattas i enlighet med 3 kap. 18 § första stycket 1, 2 och 3 IL dvs. de som begärt att bli beskattade enligt IL i stället för SINK eller A-SINK samt de som beskattas för näringsverksamhet från fast driftställe eller fastighet i Sverige.

## 14 Pensionsförsäkring, pensionssparkonto och kapitalförsäkring

### 14.1 Inledning

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för bestämmelserna i IL om de s.k. kvalitativa villkoren för pensionsförsäkringar och pensionssparkonton. Vidare redogörs för skattereglerna för kapitalförsäkringar.

#### 14.1.1 Allmänt om pensionssparande och annat försäkringssparande

Privat pensionssparande kan ske med avdragsrätt genom betalning av premie (avgift) till pensionsförsäkring eller genom inbetalning till pensionskonto i det individuella pensionsparandet (IPS), se avsnitt 15. Belopp som utbetalas från pensionsförsäkring eller IPS är skattepliktiga, se avsnitt 22.3. En försäkring är en pensionsförsäkring om den uppfyller de kvalitativa villkoren i 58 kap. IL (se avsnitt 14.2) och IPS är ett sådant konto som avses i lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande och som uppfyller de kvalitativa villkoren i IL (se avsnitt 14.3).

En livförsäkring som inte uppfyller de kvalitativa villkoren i 58 kap. IL är en kapitalförsäkring. Som kapitalförsäkring anses också en försäkring som uppfyller de kvalitativa villkoren om så bestämts när avtalet ingicks och en pensionsförsäkring som har avskattats enligt reglerna i IL eller SINK (58 kap. 2 § andra och tredje styckena IL). Premier som betalas till en kapitalförsäkring är inte avdragsgilla (9 kap. 2 § IL) och utfallande försäkringsbelopp är skattefria (8 kap. 14 och 24 §§ IL). Se avsnitt 14.4.

En kapitalförsäkring kunde före den 2 februari 2007 även tecknas som en s.k. kapitalpension. Kapitalpension behandlades som kapitalförsäkring när det gäller inkomstskatt och som pensionsförsäkring när det gäller avkastningsskatt (se avsnitt 96).

Gällande skatteregler för pensionsförsäkringar har trätt i kraft den 1 maj 2008 och tillämpas på avtal som ingåtts fr.o.m. den 2 februari 2007. För avtal som tecknats före den 2 februari 2007 gäller alltså äldre bestämmelser om avtalen inte ändras (se avsnitt 14.2.9, kantrubriken Avtal före den 2 februari 2007).

Obegränsat skattskyldiga som innehar en pensionsförsäkring som har meddelats i annan EES-stat än Sverige, en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL eller en kapitalförsäkring som meddelats utomlands är skattskyldiga till avkastningsskatt på försäkringen enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, AvPL. Detsamma gäller för den som tecknat avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut om avtalet är jämförbart med en sådan försäkring. En försäkringsgivare som bedriver verksamhet från ett utländskt fast driftställe inom EES och som har gett in ett åtagande till Skatteverket att lämna kontrolluppgift kan överenskomma med försäkringens innehavare om att för dennes räkning betala avkastningsskatt som belöper på försäkringen med medel ur försäkringen. Skattskyldigheten ligger dock kvar hos den enskilda försäkringstagaren som därför ytterst är betalningsansvarig för skatten. Se även avsnitt 96.

En kortfattad beskrivning av bakgrunden till de skatteregler för pensionsförsäkringar som trädde i kraft den 1 maj 2008 finns i Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering (SKV 301), avsnitt 20.1.2.

## **14.2 Pensionsförsäkring m.m.**

För att en försäkring ska betraktas som pensionsförsäkring ska vissa grundläggande villkor för försäkringen vara uppfyllda. Bestämmelserna om dessa villkor utgör IL:s kvalitativa regler. Dessa regler återfinns i 58 kap. 4, 6 och 8–16 b §§ IL och gäller för försäkringar som tecknats inom EES-området efter 1 februari 2007. Beträffande försäkringar tecknade före den 2 februari 2007 gäller den äldre lydelsen av reglerna (före SFS 2008:134).

För pensionssparkonto finns motsvarande regler i 58 kap. 22–31 §§ IL.

Försäkring som tecknats utomlands (inom EES eller i annan stat) kan enligt 58 kap. 5 § IL anses som pensionsförsäkring även om den inte uppfyller kraven för pensionsförsäkring enligt 4, 6 och 8–16 b §§ IL, om vissa villkor är uppfyllda eller dispens har getts av Skatteverket (se mer under avsnitt 14.2.14).

<b>Pensionsförmåner</b>	<p>En pensionsförsäkring får inte medföra rätt till andra försäkringsbelopp än ålders-, sjuk- eller efterlevandepension (58 kap. 6 § IL).</p> <p>Pensionssparkonto ska avse ålders- och efterlevandepension (58 kap. 23 § IL).</p>
<b>Livförsäkringsprodukter</b>	<p>Det förekommer flera olika typer av livförsäkringsprodukter såväl i Sverige som inom hela EES-området. I grova drag kan produkterna indelas i traditionella livförsäkringar, fondförsäkringar och s.k. depåförsäkringar.</p> <p>Kännetecknande för en traditionell livförsäkring är att försäkringsgivaren garanterar försäkringstagaren ett visst belopp från en viss ålder eller tidpunkt och under en viss tid eller livsvarigt. Därutöver kan betydande belopp erhållas i form av återbäring. Försäkringstagaren har ingen möjlighet att påverka placeringsinriktningen för inbetalda premier.</p> <p>En fondförsäkring är en livförsäkring där försäkringstagaren själv bestämmer hur inbetalda premier ska investeras och bär placeringsrisken. Försäkringsgivaren lämnar i normalfallet inte några garantier när det gäller utfallande försäkringsbelopp utan utbetalningarnas storlek bestäms av försäkringens värde. I en svensk fondförsäkring får premierna på grund av interna näringsrättsliga bestämmelser endast placeras i externt förvaltade fonder. Fondandelarna ägs formellt sett av försäkringsgivaren. I andra länder inom EES förekommer emellertid även försäkringsprodukter där kapitalet placeras i försäkringsgivarens interna fonder näringsrättsligt hänförs till försäkringsklassen för fondförsäkringar.</p> <p>På marknaden finns också s.k. depåförsäkringar, en försäkringstyp där försäkringstagaren, liksom i fråga om fondförsäkringar, själv bär placeringsrisken och där utbetalningarnas storlek i huvudsak bestäms av försäkringens värde. Kännetecknande för en svensk depåförsäkring är att inbetalda premier efter anvisningar från försäkringstagaren får placeras även i likvida medel och andra värdepapper än externt förvaltade fonder. Tillgångarna förvaltas i en depå som ägs av försäkringsgivaren. En depåförsäkring liknar således till sin konstruktion en fondförsäkring. I Sverige hänförs emellertid depåförsäkringen i näringsrättsligt hänseende till försäkringsklassen för traditionella livförsäkringar eftersom den svenska försäkringsrörelselagstiftningen inte medger andra produkter än traditionella försäkringar och fondförsäkringar som är anknutna till externt förvaltade fonder.</p>

#### **14.2.1 Etableringskravet**

Försäkringsavtal som ingåtts den 2 februari 2007 eller senare ska ha meddelats i en försäkringsrörelse som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige eller i en annan stat inom EES av ett försäkringsföretag som avses i artikel 1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/83/EG av den 5 november 2002 om livförsäkring (det konsoliderade livförsäkringsdirektivet). Genom hänvisningen till livförsäkringsdirektivet krävs att försäkringsföretaget är auktoriserat i sitt hemland för att det ska kunna meddela pensionsförsäkring i Sverige.

Pensionsförsäkringsavtal som ingåtts före den 2 februari 2007 ska vara meddelat i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse som beskattas enligt IL eller AvPL (58 kap. 4 § IL i dess lydelse före 1 maj 2008).

#### **14.2.2 Tjänstepensionsförsäkring**

För att en tjänstepensionsförsäkring ska anses föreligga ska den vara en pensionsförsäkring som har samband med tjänst (58 kap. 7 § IL). Vidare ska den försäkrades arbetsgivare ha åtagit sig att betala samtliga premier för försäkringen. I regel är det arbetsgivaren som tecknar försäkringen och också är försäkringstagare. Den anställde ska därvid vara försäkrad och förmånstagare. Det är emellertid inget krav att arbetsgivaren är försäkringstagare utan den anställde och försäkrade kan själv vara försäkringstagare under förutsättning att försäkringen har samband med tjänst och att arbetsgivaren åtagit sig att betala samtliga avgifter/premier för försäkringen. En försäkring till förmån för en anställds efterlevande som tecknats av arbetsgivaren efter det att den anställde avlidit utgör en tjänstepensionsförsäkring om arbetsgivaren har åtagit sig att betala samtliga premier för försäkringen.

Pensionssparkonto kan inte användas för tjänstepension.

#### **14.2.3 Utländska tjänstepensionsinstitut**

I 58 kap. 1 a och 1 b §§ IL finns bestämmelser om tjänstepensionsavtal dvs. avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut. Begreppet utländskt tjänstepensionsinstitut definieras i 39 kap. 13 a § IL. Med utländskt tjänstepensionsinstitut avses ett institut som hör hemma i en utländsk stat inom EES och som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut. Definitionen ändrades med anledning av det utvidgade etableringskravet (se avsnitt



14.2.1). Den nya lydelsen trädde i kraft den 1 maj 2008 och tillämpas på avtal som ingåtts fr.o.m. den 2 februari 2007. I 58 kap. 1 b § IL anges hur begreppen försäkringsgivare, försäkringstagare, försäkrad och förmånstagare ska förstås i 58 kap. IL när bestämmelserna om tjänstepensionsavtal tillämpas.

För att avdrag för tryggnadskostnader för lämnad pensionsutfästelse enligt 28 kap. IL ska komma i fråga för en arbetsgivare krävs att utfästelsen uppfyller de kvalitativa villkor som i 58 kap. IL ställs på en pensionsförsäkring. Med betalning av en premie för pensionsförsäkring likställs betalning enligt ett avtal med ett utländskt tjänstepensionsinstitut om tjänstepension om avtalet är jämförbart med pensionsförsäkring och uppfyller de villkor som anges i 58 kap. 1 a § (28 kap. 2 § IL).

I prop. 2005/06:22 s. 53 anges bl.a. följande när det gäller vilka avtal om tjänstepension som kan anses jämförbara med försäkring.

”När det gäller att avgöra vilka avtal som kan anses jämförbara med försäkring kan ledning sökas i reglerna i försäkringsrörelselagstiftningen och försäkringsrätten. En allmän utgångspunkt för bedömningen bör vara om avtalet om tjänstepension varit en försäkring, om avtalet hade ingåtts med en svensk försäkringsgivare, så bör också tjänstepensionsavtalet anses jämförbart med en försäkring. Oftast bör också ett tjänstepensionsavtal anses jämförbart med en försäkring, om avtalet anses vara en försäkring enligt lagstiftningen i institutets hemland. Från praxis kan två fall nämnas. Begreppet utländsk livförsäkring prövades i förhandsbeskedet RÅ 1989 not. 373. Regeringsrätten har vidare i RÅ 1994 not. 20 tagit ställning till en försäkringsprodukt med lågt riskinnehåll. Mot bakgrund av rättsfallen bör man kunna utgå från att ett avtal om tjänstepension bör kunna likställas med försäkring, om avtalet anses som livförsäkring i institutets hemland och det finns något moment av risktagande från institutets sida.”

En arbetsgivares pensionsutfästelser till anställda kan enligt 28 kap. 3 § IL även tryggas med avdragsrätt genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som enligt 39 kap. 13 c § IL likställs med pensionsstiftelse enligt TrL, se avsnitt 63.

#### **14.2.4 Den försäkrade**

Försäkringstagare är den som har tecknat försäkringen. Den försäkrade är den på vars liv försäkringen tagits, eller, i fråga om sjukpension, den vars arbetsförmåga försäkringen gäller (58 kap. 8 § IL).

Försäkringstagaren och den försäkrade ska i regel vara samma person (58 kap. 9 § första stycket IL). Undantag görs då försäkringen avser

- tjänstepensionsförsäkring, om arbetsgivare är försäkringstagare,
- efterlevandepension till barn i vissa fall och
- vissa dödsbon som försäkringstagare.

I det sistnämnda fallet (dödsbo) krävs dispens från Skatteverket (58 kap. 9 § tredje stycket IL).

Av 58 kap. 34 § IL framgår att Skatteverkets dispensbeslut som avser dödsbos rätt att i vissa fall teckna försäkring för efterlevandepension (58 kap. 9 § IL) får överklagas till allmän förvaltningsdomstol – förvaltningsrätten och därefter får prövningstillstånd sökas hos kammarrätten.

#### **14.2.5 Ålderspension**

Bestämmelserna om ålderspension finns i 58 kap. 10–11 §§ och 24–26 §§ IL.

#### **Åldersgräns**

Ålderspension får inte börja betalas ut före 55 års ålder. Om det finns särskilda skäl får dock Skatteverket efter ansökan besluta att pension får börja utgå vid lägre ålder. Dispens behövs inte för den som fått rätt till sjukersättning som inte är tidsbegränsad enligt SFB. Det är därvid tillräckligt med en fjärdedels ersättning (prop. 1993/94:85 s. 59). För person som har tidsbegränsad sjukersättning krävs dock dispens. Dispens om lägre pensionsålder kan lämnas endast i samband med utbetalning av pension, inte vid tecknandet av en pensionsförsäkring eller ett pensionssparkonto. Av 58 kap. 34 § IL framgår att Skatteverkets dispensbeslut som avser rätt att betala ut ålderspension före 55 års ålder (58 kap. 10 § IL) får överklagas till allmän förvaltningsdomstol – förvaltningsrätten och därefter får prövningstillstånd sökas hos kammarrätten.

#### **Livsvarig pension Temporär pension**

Ålderspension får utgå så länge den försäkrade respektive pensionsspararen lever, livsvarig ålderspension. Den får också

utgå under en viss tid, temporär ålderspension. En temporär ålderspension ska betalas ut under minst fem år (60 månader). Om pensionsutbetalningarna ska upphöra när den försäkrade respektive pensionsspararen fyller 65 år räcker det med att pensionen ska utgå under minst tre år (36 månader). Avlider den försäkrade upphör utbetalningarna. Det finns alltså inte någon form av rättighet för efterlevande att uppbära ett tillgodohavande i försäkringen avseende ålderspension. Jämför vad som sägs om efterlevandepension, avsnitt 14.2.7.

Behållning på pensionssparkonto tillfaller dödsboet efter pensionsspararen om förmånstagarförordnande saknas. Konto-behållningen ska då avskattas av dödsboet. Detta sker genom att värdet per dödsdagen tas upp som inkomst av tjänst (58 kap. 33 § IL).

Beträffande temporär pension enligt allmän pensionsplan gäller i fråga om utbetalningstid det som anges i planen. Se vidare 14.2.13.

#### **Inte sjunkande belopp**

Pensionen får inte utgå med sjunkande belopp under de fem första åren men väl med stigande belopp. Beträffande fondförsäkringar klass III enligt 2 kap. 12 § försäkringsrörelselagen (2010:2043), FRL, bortses från sådana beloppsändringar som föranletts av kursutvecklingen på fondandelarna (58 kap. 15 § IL). Om fondförsäkringar, se vidare 14.2.8.

Beträffande pensionssparkonton med sparande i fondpapper eller inlåning i utländsk valuta bortses från kursutvecklingen på papperen respektive valutorna (58 kap. 29 § IL).

Bestämmelsen att pensionsutbetalningarna inte får sjunka under de fem första utbetalningsåren innebär bl.a. att en påbörjad utbetalning inte kan förlängas under de fem åren genom att beloppen sänks. Det är inte heller möjligt att göra t.ex. ett års uppehåll i utbetalningarna under de första fem åren.

I RÅ 2007 ref. 49, som avsåg en sänkning av återbäring (även kallat tilläggsbelopp) i pågående pensionsutbetalningar under de första fem åren, fann Högsta förvaltningsdomstolen att utbetalningarna ändå skulle anses gjorda på grund av pensionsförsäkring enligt 58 kap. IL. Skatteverket har därför i skrivelse 2009-01-26, dnr 131 118545-09/111 intagit den ståndpunkten att sänkta utbetalningar av ålders- eller efterlevandepension som beror på att återbäring sänkts på försäkrings-tekniska bevekelsegrunder inte diskvalificerar försäkringen som pensionsförsäkring.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 not. 119 avseende förhandsbesked fastställt att en svensk s.k. depåförsäkring, som saknar en utbetalningsplan som säkerställer att utbetalda belopp inte ska sjunka under de första fem åren, inte uppfyller kravet i IL på att pension inte får minska under den första femårsperioden.

Fondförsäkringar som vid tecknandet inte är konstruerade på samma sätt som svenska fondförsäkringar och depåförsäkringar måste uppfylla kravet i 58 kap. IL 11 § på att pensionsutbetalningarna inte får sjunka under de fem första utbetalningsåren (femårsregeln) för att kunna tecknas som pensionsförsäkringar om det inte följer av försäkringsvillkoren att hela försäkringskapitalet senast inför första utbetalningstillfället ska ha placerats i externt förvaltade fonder. I sådana fall ska de behandlas som fondförsäkringar som avses i 58 kap. 15 § IL, se avsnitt 14.2.8. Kravet i femårsregeln får t.ex. anses uppfyllt om försäkringsavtalet innehåller nominellt bestämda betalningsutfästelser eller betalningsutfästelser som uttrycks i procent av det värde som det uppsparade försäkringskapitalet har när utbetalning av pension ska påbörjas (Skatteverket 2011-08-11, dnr 131 480225-11/111).

**Förmånstagare**

Förmånstagare får inte sättas in till någon annan ålderspensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring som ägs av arbetsgivare. Därvid ska förmånstagaren vara den som var anställd när avtalet ingicks.

**14.2.6 Sjukpension**

Bestämmelserna om sjukpension finns i 58 kap. 12 § IL.

Sjukpension är en pension som utgår till en försäkrad som blir arbetsoförmögen eller som får nedsatt arbetsförmåga. Pensionsparkonto saknar motsvarighet till sjukpension.

**Varaktighet**

Sjukpensionen får upphöra tidigast fem år efter det att försäkringsavtalet träffats. Sjukpension får dock utgå högst så länge den försäkrade är arbetsoförmögen eller har nedsatt arbetsförmåga.

**Periodiska utbetalningar**

Under utbetalningstiden bör sjukpensionen utgå periodiskt. Det finns inte något krav på att pensionen ska utgå med lika stora belopp vid varje utbetalningstillfälle.

Pensionsbeloppen kan således minska efter hand.

<b>Förmånstagare</b>	<p>I fråga om sjukpension ska den, vars arbetsförmåga försäkringen avser, vara den försäkrade. Beträffande förmånstagare gäller samma som för ålderspensionsförsäkring.</p> <p><b>14.2.7 Efterlevandepension</b></p> <p>Bestämmelserna om efterlevandepension finns i 58 kap. 13–14 §§ och 27–28 §§ IL</p>
<b>Vad avses med efterlevandepension?</b>	<p>Med efterlevandepension avses pension som efter den försäkrades respektive pensionsspararens död betalas ut till</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. person som varit den försäkrades respektive pensionsspararens make eller sambo</li><li>2. barn till den försäkrade respektive pensionsspararen eller person som varit dennes make eller sambo</li><li>3. efterlevande på grund av försäkring som har tagits av dödsbo, om Skatteverket har medgett detta</li><li>4. efterlevande på grund av tjänstepensionsförsäkring som den avlidnes arbetsgivare har tagit</li></ol>
<b>Partnerskap</b>	<p>För registrerad partner och partnerskap enligt lag (1994:1117) om registrerat partnerskap gäller detsamma som för make och äktenskap.</p>
<b>Make – sambo</b>	<p>När det gäller rätt till efterlevandepension avses med make respektive sambo person som försäkringstagaren är eller har varit gift med respektive bor eller har bott tillsammans med under äktenskapsliknande förhållanden eller under förhållanden som liknar registrerat partnerskap. I sambofallet krävs att sammanlevnaden inte är eller har varit av tillfällig natur men ett faktiskt sammanboende behöver inte upprätthållas när försäkringen tecknas respektive pensionssparavtalet ingås. Jämför avsnitt 5.19, Makar och sambor.</p>
<b>Inte sjunkande belopp</b>	<p>Under den första femårsperioden som efterlevandepensionen utbetalas får den inte utgå med sjunkande belopp. Det finns däremot inte något hinder mot att pensionsbeloppen redan under denna tid stiger efter hand. Beträffande fondförsäkringar enligt klass III 2 kap. 12 § FRL bortses från sådana beloppsändringar som föranletts av kursutvecklingar på fondandelarna (58 kap. 15 § IL). Motsvarande regel finns för pensionssparkonto betr. fondpapper och utländsk valuta (58 kap. 29 § IL).</p> <p>I RÅ 2007 ref. 49, som avsåg en sänkning av återbäring (även kallat tilläggsbelopp) i pågående pensionsutbetalningar under de första fem åren, fann Högsta förvaltningsdomstolen att</p>

utbetalningarna ändå skulle anses gjorda på grund av pensionsförsäkring enligt 58 kap. IL. Skatteverket har därför i skrivelse 2009-01-26, dnr 131 118545-09/111 intagit den ståndpunkten att sänkta utbetalningar av ålders- eller efterlevandepension som beror på att återbäring sänkts på försäkringstekniska bevekelsegrunder inte diskvalificerar försäkringen som pensionsförsäkring.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 not. 119 avseende förhandsbesked fastställt att en svensk s.k. depåförsäkring, som saknar en utbetalningsplan som säkerställer att utbetalda belopp inte ska sjunka under de första fem åren, inte uppfyller kravet i IL på att pension inte får minska under den första femårsperioden. Fondförsäkringar som vid tecknandet inte är konstruerade på samma sätt som svenska fondförsäkringar och depåförsäkringar måste uppfylla kravet i 58 kap. 14 § IL att pensionsutbetalningarna inte får sjunka under de fem första utbetalningsåren (femårsregeln) för att kunna tecknas som pensionsförsäkringar om det inte följer av försäkringsvillkoren att hela försäkringskapitalet senast inför första utbetalningstillfället ska ha placerats i externt förvaltade fonder. I sådana fall ska de behandlas som fondförsäkringar som avses i 58 kap. 15 § IL, se avsnitt 14.2.8. Kravet i femårsregeln får t.ex. anses uppfyllt om försäkringsavtalet innehåller nominellt bestämda betalningsutfästelser eller betalningsutfästelser som uttrycks i procent av det värde som det uppsparade försäkringskapitalet har när utbetalning av pension ska påbörjas (Skatteverket 2011-08-11, dnr 131 480225-11/111).

#### **Varaktighet**

Efterlevandepension får utgå högst så länge den efterlevande lever. Delvis skilda regler gäller för make (sambo) och efterlevande barn beträffande hur länge efterlevandepensionen ska betalas ut (58 kap. 14 § IL).

Huvudregeln är att efterlevandepension som utgår till make eller sambo inte får upphöra tidigare än fem år efter dödsfallet. Om maken eller sambon ingår äktenskap tidigare får efterlevandepensionen dock upphöra i samband därmed. Om det i försäkringsavtalet respektive pensionssparavtalet har angetts en viss tidpunkt då ålderspensionen ska upphöra men pensionsspararen avlidit under utbetalningstiden och återstående pensionsutbetalningar enligt avtalet ska utgå som efterlevandepension får dessa upphöra då ålderspensionen skulle ha upphört om pensionsspararen hade varit i livet.

Som barn räknas såväl biologiskt barn som adoptivbarn, styvbarn eller fosterbarn. Efterlevandepension till barn får inte upphöra tidigare än fem år efter dödsfallet om inte försäkringen respektive pensionssparavtalet annars skulle ha upphört inom kortare tid. Alternativt får pensionen upphöra när barnet fyller 20 år. Efterlevandepension kan alltså utgå även till vuxna barn.

Försäkring som gäller efterlevandepension till barn kan också tecknas på försäkringstagarens makes liv. Pensionen får i ett sådant fall inte utgå längre än till dess barnet fyller 20 år.

#### **Andra förmånstagare**

Som förmånstagare till pensionsförsäkring respektive pensionssparkonto, som avser efterlevandepension, får inte insättas andra personer än sådana till vilka efterlevandepension kan utgå enligt reglerna här ovan.

#### **14.2.8 Försäkringar med anknytning till värdepappersfonder – fondförsäkring**

Ålders- och efterlevandepension får inte utgå med sjunkande belopp under de fem första åren men väl med stigande belopp. Beträffande fondförsäkringar klass III enligt 2 kap. 12 § FRL bortses från sådana beloppsändringar som föranletts av kursutvecklingen på fondandelarna (58 kap. 15 § IL). Fondförsäkring beskrivs i avsnitt 14.2, kantrubrik Livförsäkringsprodukter.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 not. 118 avseende förhandsbesked funnit att en livförsäkring som meddelats i en annan medlemsstat inom EU och i detta land tillhör försäkringsklass III (unit linked-försäkring) men som har en annan konstruktion än vad svensk fondförsäkring får innehålla vad gäller slaget av investeringstillgångar inte är att anse som fondförsäkring enligt 58 kap. 15 § IL vid bedömningen av utbetalningarnas storlek enligt 58 kap. 11 och 14 §§ IL.

Fondförsäkringar som meddelas i en försäkringsrörelse som bedrivs från ett fast driftställe i en annan EES-stat än Sverige och som är konstruerade på samma sätt som svenska fondförsäkringar ska med hänvisning till gemenskapsrätten behandlas som sådana fondförsäkringar som avses i 58 kap. 15 IL (Skatteverket 2011-08-11, dnr 131 480223-11/111).

Utländska fondförsäkringar som saluförs i Sverige av en försäkringsgivare som bedriver försäkringsverksamhet från ett fast driftställe i en annan EES-stat än Sverige och som vid tecknandet inte är konstruerade på samma sätt som svenska fondförsäkringar samt depåförsäkringar som saluförs i Sverige

av en försäkringsgivare som bedriver försäkringsverksamhet från ett fast driftställe inom EES-området (svenska och utländska) ska behandlas som sådana fondförsäkringar som avses i 58 kap. 15 § IL, om det följer av försäkringsvillkoren att hela försäkringskapitalet senast inför första utbetalningstillfället ska ha placerats i externt förvaltade fonder (omallokering). I annat fall ska bestämmelserna att pensionsutbetalningarna inte får sjunka under de fem första utbetalningsåren (58 kap. 11 § respektive 14 § IL) vara uppfyllda (Skatteverket 2011-08-11, dnr 480225-11/111). Se även avsnitten 14.2.5 och 14.2.7.

#### **14.2.9 Försäkringsavtalets utformning**

Bestämmelserna om hur ett pensionsförsäkringsavtal ska vara utformat finns i 58 kap. 16, 16 a och 16 b §§ IL. Beträffande äldre avtal gäller 16 § i dess lydelse före den 1 maj 2008. De försäkringsvillkor som är avgörande för om försäkringen ska betraktas som en pensionsförsäkring ska tas in i försäkringsavtalet.

Regler om utformning av pensionssparavtal återfinns i 58 kap. 30 § IL.

Pensionsförsäkringsavtalet får inte innehålla något villkor som är oförenligt med IL:s kvalitativa krav. En försäkring som uppfyller kraven för en pensionsförsäkring anses emellertid som en kapitalförsäkring om detta har förbehållits vid tecknandet av avtalet. Ett motsvarande förbehåll kan inte göras i ett pensionssparavtal. Enligt 58 kap. 2 § tredje stycket IL ska pensionsförsäkringar som avskattats enligt 58 kap. 19 eller 19 a § IL eller enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 SINK därefter anses som kapitalförsäkringar. Detsamma gäller ett avtal om tjänstepension som är jämförbart med försäkring. I prop. 2007/08:55 anges på s. 98 att försäkringen eller avtalet med skattemässig verkan behandlas som kapitalförsäkring från och med beskattningstidpunkten för avskattningen som inträder när det uppkommer en avskattningsgrund (se avsnitt 14.2.12).

#### **Ingen pantsättning eller belåning**

Avtalet ska innehålla villkor om att pensionsförsäkringen respektive pensionssparkontot inte får pantsättas eller belånas.

#### **Kontrolluppgifter**

Försäkringsavtal som ingåtts den 2 februari 2007 eller senare ska innehålla villkor om att försäkringsgivaren ska lämna sådana kontrolluppgifter som enligt 6, 11 och 12 kap. LSK ska lämnas om pensionsförsäkring (58 kap. 16 a § första stycket IL). Saknas detta villkor är försäkringen inte att betrakta som en pensionsförsäkring. För försäkringsavtal som ingåtts efter den



1 februari 2007 men före de nya bestämmelsernas ikraftträdande den 1 maj 2008 gäller att avtalet senast den 31 maj 2008 ska ha kompletterats med villkoret att lämna kontrolluppgifter för att anses som en pensionsförsäkring.

#### **Åtagande**

För försäkringsgivare som driver verksamhet från ett fast driftställe i utländsk stat inom EES finns i 58 kap. 16 a § andra stycket IL ytterligare ett krav för att villkoret om kontrolluppgiftslämnande ska vara uppfyllt för försäkringen. Försäkringsgivaren ska för varje försäkringsavtal till Skatteverket ge in ett skriftligt åtagande enligt 13 kap. 2 och 3 §§ LSK om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkring enligt 6, 11 och 12 kap. LSK.

Eftersom ett sådant åtagande är ett villkor för att försäkringen ska anses som pensionsförsäkring ska åtagandet lämnas för varje pensionsförsäkring i samband med att avtalet ingås. Beträffande försäkringsavtal som ingåtts efter den 1 februari 2007 men före den 1 maj 2008 gäller dock att åtagandet att lämna kontrolluppgifter ska ha lämnats till Skatteverket senast den 31 maj 2008.

Om ett åtagande inte har kommit in till Skatteverket uppfyller försäkringen inte villkoren för pensionsförsäkring och klassificeras då som en kapitalförsäkring. Bestämmelserna om åtagande gäller också när en försäkringsgivare som är etablerad i en utländsk stat inom EES övertar en försäkring efter en överlåtelse eller överföring av försäkringsavtalet (58 kap. 16 a § tredje stycket IL). Åtagandet ska lämnas enligt fastställt formulär och ska innehålla identifikationsuppgifter för försäkringsgivaren, försäkringstagaren, den försäkrade och pensionsförsäkringsavtalet som även ska bifogas i kopia. Motsvarande regler gäller för avtal om tjänstepension med ett tjänstepensionsinstitut för avtal som är jämförbart med pensionsförsäkring.

#### **Avtal före den 2 februari 2007**

För försäkringsavtal som ingåtts före den 2 februari 2007 (gamla avtal) gäller äldre bestämmelser (SFS 2008:134 övergångsbestämmelserna p. 4). Detta innebär att dessa pensionsförsäkringsavtal ska vara meddelade i en försäkringsrörelse som bedrivs från en etablering i Sverige för att skattemässigt anses som pensionsförsäkring. De måste inte innehålla ett villkor om kontrolluppgiftslämnande för att anses som pensionsförsäkring.

De äldre reglerna ska tillämpas så länge det gamla avtalet består. Om avtalet förändras, så att det civilrättsligt anses utgöra ett nytt avtal, medför det att de nya skattereglerna blir tillämpliga och villkor om kontrolluppgiftslämnande ska tas in i avtalet. Detsamma gäller gamla avtal som överlåtits till en ny försäk-

ringsgivare eller överförs till en annan enhet hos samma försäkringsgivare. En sådan försäkring anses som tecknad på dagen för överlåtelsen eller överföringen, dvs. som en ny försäkring.

Överlåtelse av ett gammalt pensionsförsäkringsavtal till en försäkringsgivare utanför Sverige men inom EES, liksom överföring av en försäkring till en del av samme försäkringsgivares verksamhet som etablerats utanför Sverige men inom EES, är möjligt att göra utan avskattning enligt 58 kap. 19 § IL från och med den 1 januari 2009. Försäkringsavtalet ska efter en sådan överlåtelse eller överföring anses ha ingåtts vid den tidpunkt då ansvaret för försäkringen övergår på den nya försäkringsgivaren respektive när försäkringen förts över. Försäkringsavtalet ska från den tidpunkten uppfylla villkoren i 58 kap. 16 a § IL.

Möjligheten att överföra hela värdet i en pensionsförsäkring till en annan pensionsförsäkring enligt 58 kap. 18 § tredje stycket IL har återinförts från och med den 1 maj 2008 för försäkringsavtal tecknade före den 2 februari 2007 (gamla avtal). Vid en sådan överföring ska det mottagande avtalet uppfylla de nya villkoren för pensionsförsäkring, inklusive villkoret om kontrolluppgiftslämnande och en utländsk EES-försäkringsgivare ska till Skatteverket ge in åtagande att lämna kontrolluppgifter.

Motsvarande regler gäller för avtal om tjänstepension som är jämförbara med försäkring.

#### **14.2.10 Överlåtelse**

I 58 kap. 17 § IL finns bestämmelser om överlåtelse av pensionsförsäkringar till annan person. För pensionssparkonto finns motsvarande regler i 58 kap. 31 § IL. En pensionsförsäkring och rätt till behållning på pensionssparkonto får överlåtas på grund av utmätning, ackord, konkurs eller genom bodelning. En pensionsförsäkring får också överlåtas till följd av ändring av anställningsförhållanden, förutsatt att försäkringen före eller efter överlåtelsen är en tjänstepensionsförsäkring (RÅ 2000 not. 76). Rätten till behållning på pensionssparkonto får övergå till förmånstagaren vid pensionsspararens död.

#### **14.2.11 Återköp, beståndsöverlåtelse m.m.**

Återköp av pensionsförsäkring och förtida utbetalning av pensionssparkonto får, enligt 58 kap. 18 § respektive 32 § IL, i normalfallet ske endast om det tekniska återköpsvärdet respektive kontobehållningen inte överstiger ett prisbasbelopp, premie inte betalats på försäkringen respektive inbetalning inte skett till kontot under den senaste 10-årsperioden och att försäkringen

respektive kontot inte är förenade med ett oåterkalleligt förmanstagarförordnande. Högsta förvaltningsdomstolen har gjort bedömningen att vid beräkningen av 10-årsperioden ska även medräknas en premiebetalningsfri tid i en tidigare tecknad försäkring vars värde utan beskattningseksekvenser överförts till den aktuella försäkringen (RÅ 2010 ref. 18). Återköp av pensionsförsäkring får också ske om det tekniska återköpsvärdet inte överstiger 30 % av prisbasbeloppet. Om behållningen på ett pensionssparkonto vid den tidpunkt pension får börja betalas ut inte överstiger 30 % av ett prisbasbelopp får kontot avslutas vid denna tidpunkt och behållningen betalas ut.

### Dispens

I andra fall får återköp respektive förtida utbetalning medges av Skatteverket (dispens) om försäkringstagaren respektive kontohavaren är på obestånd och genom ett återköp respektive en förtida utbetalning kan få en varaktig lösning på sina ekonomiska problem eller om det i övrigt finns synnerliga skäl. En förutsättning för återköp är också att det får ske enligt försäkringsavtalet och för detta gällande försäkringstekniska riktlinjer. ”Synnerliga skäl” innebär att dispensprövningen ska vara starkt restriktiv.

Av 58 kap. 34 § IL framgår att Skatteverkets dispensbeslut som avser återköp av pensionsförsäkring och förtida utbetalning får överklagas till allmän förvaltningsdomstol – förvaltningsrätten och därefter får prövningstillstånd sökas hos kammarrätten. Högsta förvaltningsdomstolen har i två domar prövat frågan om synnerliga skäl. Den ena domen avser återköp av pensionsförsäkring (RÅ 2010 ref. 89 II) och den andra avslutning av pensionssparkonto i förtid (RÅ 2010 ref. 89 I). I båda fallen har en obeståndssituation ansetts föreligga utan att dispensgrunden obestånd varit tillämplig (pensionskapitalet har inte bedömts kunna medföra en varaktig lösning på sökandens ekonomiska problem). I den först nämnda domen (II) har förhållandena i övrigt inte ansetts utgöra sådana synnerliga skäl som krävs för att en pensionsförsäkring ska kunna återköpas medan i den andra domen (I) har synnerliga skäl ansetts föreligga och pensionssparkontot kunnat avslutas i förtid. Den avgörande skillnaden mellan omständigheterna i domarna är att i den förstnämnda domen inte genom läkarintyg eller på annat sätt framkommit att inläsningen av kapitalet framstår som direkt stötande. Domarna får enligt Skatteverkets bedömning anses innebära att en dokumenterad sjukdom av mycket allvarlig art utgör en sådan omständighet som kan innebära att inläsningen av pensionskapitalet bedöms som direkt stötande och synnerliga

skäl för dispens anses föreligga, i vart fall i kombination med svåra ekonomiska problem.

#### **Återbetalning**

Återbetalning får i visst fall ske enligt 13 kap. 4 § ÄktB av en försäkringstagares tillgodohavande. Denna bestämmelse som trädde ikraft den 1 januari 1988 gäller även försäkringar som tecknats före utgången av år 1975. Sådan återbetalning får även ske från pensionssparkonto (58 kap. 18 respektive 32 §§ IL). Återbetalning kan också komma att ske med stöd av 15 kap. 8 § försäkringsavtalslagen (2005:104).

#### **Överföring av en pensionsförsäkrings värde, s.k. flytt**

En pensionsförsäkring får avslutas om försäkringens hela värde överförs direkt till en annan pensionsförsäkring som tecknas hos samma eller annat försäkringsbolag i samband med överföringen och med samma person som försäkrad. Ett sådant försäkringsbyte (även kallat flytt) medför inte att något belopp ska tas upp eller dras av vid taxeringen (58 kap. 18 § tredje stycket IL).

Vid en sådan överföring ska det mottagande försäkringsavtalet uppfylla villkoren för pensionsförsäkring vilket bl.a. inkluderar villkoret om kontrolluppgiftslämnande. Kontrolluppgift ska också lämnas om själva flytten. Uppgiftsskyldigheten regleras i 11 kap. 7 a § LSK.

Skatteverket anser att hela värdet i två eller flera pensionsförsäkringar med samma försäkringstagare och försäkrad får flyttas till en enda nytecknad pensionsförsäkring med samma person som försäkrad och som försäkringstagaren till de ursprungliga försäkringarna tecknar i samband med överföringen av de värden som finns i dessa försäkringar (Skatteverket 2009-03-30, dnr 131 134617-09/111).

#### **Överlåtelse och överföring av försäkringsavtal**

Ett försäkringsbolag kan överlåta hela eller delar av sitt försäkringsbestånd till en annan försäkringsgivare som har koncession i Sverige eller i annan EES-stat. En beståndsöverlåtelse är civilrättsligt närmast att jämföra med ett gäldenärsbyte och innebär att själva försäkringsavtalet förs över till en ny försäkringsgivare. En sådan överföring innebär inte att de ursprungliga avtalsvillkoren ändras. Vid en överlåtelse av avtalet är det således, till skillnad från vad som gäller vid en överföring av försäkringsvärdet, inte kapitalet utan själva avtalet som är föremålet för transaktionen, se prop. 2007/08:55 s. 51–52. Vidare kan överföring av försäkringsbestånd ske från en verksamhetsdel till annan inom försäkringsbolaget.

Försäkringsgivare får överlåta pensionsförsäkringsavtal till en annan försäkringsgivare inom EES (beståndsöverlåtelser) eller överföra till en egen verksamhetsdel som bedrivs i en annan EES-stat. Som förutsättning gäller i båda fallen att verksamheten avser pensionsförsäkringar som uppfyller de kvalitativa kraven i 58 kap. 1L. Försäkringsavtal som ingåtts den 2 februari 2007 eller senare men före den 1 maj 2008 ska senast den 31 maj 2008 ha uppfyllt det nya kvalitativa villkoret om kontrolluppgiftslämnade i 58 kap. 16 a § 1L. Detta villkor ska med andra ord vara intaget i avtalet senast den 31 maj 2008. Om det är försäkringsavtal som ingåtts med försäkringsgivare i annan EES-stat än Sverige ska åtagandet enligt nyssnämnda paragraf ha getts in till Skatteverket senast denna dag.

Vid en beståndsöverlåtelse eller överföring av försäkringsavtal tecknade före den 2 februari 2007 ska avtalen i fråga anses ha ingåtts vid den tidpunkt då ansvaret för försäkringsavtalet övergått på den nya försäkringsgivaren eller när avtalet förts över till den andra verksamhetsgrenen. Avtalen ska således uppfylla förutsättningarna för pensionsförsäkringar enligt de nya reglerna.

Kontrolluppgift ska lämnas om överlåtelser och överföringar enligt 11 kap. 7 a § LSK.

#### **14.2.12 Avskattning av pensionsförsäkring**

Bestämmelser om avskattning av pensionsförsäkring finns i 58 kap. 19 § och 19 a–19 c §§ 1L. Bestämmelserna gäller också för avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring.

Försäkringsgivare och utländska tjänstepensionsinstitut som meddelar avtal om tjänstepension som är jämförbara med försäkring ska enligt 11 kap. 7 b § LSK lämna kontrolluppgift om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning.

Enligt 19 § ska avskattning ske om försäkringsgivaren överlåter försäkringen till en annan försäkringsgivare och denna inte meddelar pensionsförsäkring eller om försäkringsgivaren för över försäkringen till en sådan del av sin verksamhet som inte avser pensionsförsäkring. Överlåtelse respektive överföring av försäkringsavtal som tecknats före den 2 februari 2007 till en försäkringsgivare i en annan stat inom EES får ske utan avskattning fr.o.m. år 2009. Den överlåtna försäkringen anses då ha tecknats vid den tidpunkt ansvaret övergått på den nya försäkringsgivaren respektive när överföringen har skett.

Försäkringsavtalet ska vid denna tidpunkt uppfylla villkoren i 58 kap. 16 a § IL, dvs. alla villkor som gäller för avtal ingångna den 2 februari 2007 eller senare (se även avsnittet ovan om överlåtelse och överföring av försäkringsavtal).

Utöver de fall som avses i 58 kap. 19 § IL gäller enligt 19 a § att avskattning också ska ske i följande fall och oavsett vad som föreskrivs i 14 kap. 14 § försäkringsavtalslagen (2005:104) om förfoganden som är utan verkan:

- försäkringsavtalet ändras så att försäkringen inte längre uppfyller alla villkor enligt IL för att vara pensionsförsäkring,
- avtalsparterna på annat sätt än villkorsändringar förfogar över avtalet i strid med villkoren i IL för pensionsförsäkring,
- kontrolluppgifter inte lämnas enligt 58 kap. 16 a § IL, dvs. de uppgifter som enligt 6, 11 och 12 kap. LSK ska lämnas om pensionsförsäkring.

Skattskyldigheten inträder vid den tidpunkt då avtalsändringen eller förfogandet sker eller då kontrolluppgiften rätteligen skulle ha lämnats.

Huvudregeln är att det skattepliktiga beloppet vid avskattning är det kapital som hänför sig försäkringen multiplicerat med talet 1,5. Vid avskattning enligt 19 § på grund av överlåtelse/överföring under tiden den 2 februari 2007 t.o.m. den 30 april 2008 ska dock uppräknings inte ske. Vid avskattning enligt 19 a § på grund av omständighet enligt strecksatserna här ovan som inträffat under i förgående mening nämnda period ska uppräknings ske med talet 1,2 i stället för 1,5.

Av 58 kap. 19 c § IL framgår att uppräknings av det belopp som ska avskattas kan på den skattskyldiges begäran underlåtas om det finns synnerliga skäl. Enligt bestämmelsen ska det vid prövningen av en sådan begäran beaktas om den skattskyldige saknat rättslig möjlighet att förhindra den villkorsändring eller annan åtgärd som skett i strid med villkoren för pensionsförsäkring och som enligt 19 a § skulle medföra avskattning.

I det fall en försäkringsgivare för ett enstaka år inte lämnar sådana kontrolluppgifter enligt 16 a § som enligt LSK ska lämnas senast den 31 januari ska avskattning inte ske om försäkringstagaren eller den försäkrade själv inkommer med uppgifter från försäkringsgivaren om försäkringen senast den 31 maj samma år (58 kap. 19 b § första stycket IL).

Att observera är att bestämmelsen inte avser kontrolluppgifter enligt 11 kap. 7 a–c §§ LSK, eftersom dessa ska lämnas inom fjorton dagar från den händelse som medfört skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Det finns dock ett undantag i 19 b § andra stycket som avser kontrolluppgift enligt 11 kap. 7 a § LSK. För det fall en kontrolluppgift som ska lämnas senast den 31 januari inte lämnats i tid och avskattning inte skett enligt bestämmelsen i 19 b § första stycket och försäkringstagaren under samma år för över försäkringens värde enligt 58 kap. 18 § tredje stycket (flytt) till en annan försäkring hos en annan försäkringsgivare ska avskattning inte ske även om kontrolluppgift om överföringen inte lämnas enligt 11 kap. 7 a § LSK.

Beträffande uttrycket ”enstaka år” i 58 kap. 19 b § IL sägs följande i prop. 2007/08:55 (s. 99):

”När det gäller innebörden av uttrycket ”enstaka år” får nedanstående exempel illustrera hur uttrycket bör förstås.

Om en försäkringsgivare år 1 lämnar kontrolluppgift enligt bestämmelserna i LSK men underlåter att göra det år 2 föreligger grund för avskattning år 2. Försäkringstagaren eller den försäkrade har då möjlighet att läka den omständighet som utgör grund för avskattning genom att själv lämna in de uppgifter som skulle ha framgått av kontrolluppgiften, t.ex. uppgift om betalda premier eller försäkringens värde som de erhållit från försäkringsgivaren. Om försäkringsgivaren därefter underlåter att ge in kontrolluppgift även år 3 är det inte fråga om något enstaka tillfälle även det året. Försäkringstagaren kan då inte läka grunden för avskattning genom att själv lämna in uppgifter. Om kontrolluppgifter däremot efter år 2 lämnas enligt bestämmelserna i LSK under flera år, men att det efter t.ex. 5–6 år inte kommer in kontrolluppgifter ska den enskilde åter kunna avhjälpa bristen genom att själv lämna motsvarande uppgifter.”

Skatteplikt för avskattning av pensionsförsäkring och individuellt pensionssparande föreligger även enligt SINK.

Enligt 2 kap. 12 och 13 §§ ILP ska en äldre pensionsförsäkring i vissa fall avskattas. Detta ska ske om ett försäkringsavtal som tecknats enligt de regler som gällde 1975 och tidigare efter utgången av år 1976 ändras eller förmånstagare sätts in eller överlåtelse sker i strid mot de bestämmelser som infördes genom

SFS 1975:1347 om ändring av KL. Denna avskattning innebär att mot försäkringen svarande premiereserv och övriga tillgodohavanden (i princip motsvarande ett tekniskt återköpsvärde och återbäring) vid tidpunkten för ändringen respektive överlåtelsen anses som på grund av försäkringen utbetalt och alltså skattepliktigt belopp under det beskattningsår då ändringen respektive överlåtelsen sker. Försäkringen anses, trots att avskattning sker, behålla sin karaktär av pensionsförsäkring (prop. 1975/76:31 s. 141).

#### **14.2.13 Allmän pensionsplan**

Definition av begreppet allmän pensionsplan finns i 58 kap. 20 § IL. I avsnitt 63 lämnas en redogörelse för innebörden av begreppet allmän pensionsplan.

#### **14.2.14 Utländska försäkringar**

Alla livförsäkringar som är meddelade före den 2 februari 2007 i försäkringsrörelse utanför Sverige utgör enligt äldre lydelse i IL kapitalförsäkringar, såvida de inte enligt 58 kap. 5 § första eller andra styckena IL eller genom dispens enligt tredje stycket samma paragraf ska anses som pensionsförsäkringar. Beträffande utländska försäkringar tecknade före år 1976 finns särskilda övergångsregler. Se 2 kap. 6 § och 16 § ILP samt avsnitt 15.4 som behandlar försäkringar som tecknats före 1969 respektive under åren 1969–1975.

Försäkring som tecknats utomlands (inom EES eller i annan stat) kan enligt 58 kap. 5 § IL anses som pensionsförsäkring även om den inte uppfyller kraven för pensionsförsäkring enligt 4, 6 och 8–16 b §§ IL, om den

- huvudsakligen avser ålders-, sjuk- eller efterlevandepension,
- har tecknats när den försäkrade var bosatt utomlands och där medgivits avdrag eller motsvarande skattereduktion för premierna,
- har tecknats år 1997 eller senare, eller
- har tecknats före 1997 men den skattskyldige begär att försäkringen ska bedömas enligt reglerna för försäkringar tecknade 1997 eller senare.

Detsamma gäller sådan försäkring som arbetsgivaren betalt premier för under den försäkrades bosättning eller förvärvsarbete i utlandet utan att betalningen räknats som inkomst för den anställde enligt beskattningsreglerna i det landet.



Förvärvsarbetet ska avse personens huvudsakliga förvärvsverksamhet (58 kap. 5 § andra stycket IL).

Uttrycken bosättningsland/bosättning och förvärvsarbete utomlands syftar på det land som den försäkrade var bosatt i respektive utfört sitt huvudsakliga förvärvsarbete när försäkringen tecknades.

Beträffande försäkringar tecknade fr.o.m. 1997 är reglerna tvingande. Beträffande äldre försäkringar, som uppfyller förutsättningarna i 58 kap. 5 § IL, kan den skattskyldige välja om en försäkring ska anses som pensionsförsäkring eller inte (se 2 kap. 21 § ILP). Har försäkringen en gång ansetts som pensionsförsäkring kan den inte återgå till att vara kapitalförsäkring (58 kap. 5 § fjärde stycket IL).

**Huvudsakligen avser ålders-, sjuk- eller efterlevandepension**

En utländsk försäkring som uppfyller hemlandets regelverk för pensionssparande kan accepteras som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL om de utfallande beloppen i huvudsak tjänar ett pensionsändamål. I förarbetena (prop. 1995/96:231 s. 46–47) anförs följande i fråga om utformningen av denna generella utredningsregel.

”Med en sådan regel godtas i stor utsträckning den bedömning som görs i utlandet om en försäkring skall hänföras till gynnat pensionssparande. (--) Om det visas att avdragsrätt eller jämförbar lättnad inte förelegat för premierna till viss del eller att eventuella premiebetalningar av arbetsgivare beskattas delvis, undantas utfallande pension i motsvarande mån från beskattning. (--) Riksskatteverket har pekat på att utformningen i promemorian av den aktuella bestämmelsen kan uppfattas som ett krav på att den huvudsakliga andelen av pensionsförmånerna enligt det utländska försäkringsavtalet skall vara sådan som överensstämmer med de svenska, internationellt sett mycket hårda kvalitativa kraven på P-försäkring i fråga om ändamål, förmånstagarkrets, inlösning av sparandet och utbetalning. Regeringen anser att bestämmelsen i stället bör utformas så att det framgår att det i detta hänseende är tillräckligt om den utländska pensionsförsäkringen reglerar pensionsförmåner enligt de ändamål som gäller för inhemsk pensionsförsäkring, dvs. ålders-, sjuk-, eller efterlevandepension. I fråga om ålderspension kan den svenska 55-årsgränsen tjäna till ledning.”

På s. 54 framgår att de kvalitativa villkoren tjänar till ledning för innebörden av termerna ålders-, sjuk- och efterlevandepension. Det framhålls att det inte ställs något krav på att viss andel av pensionsförmånerna i sin helhet ska ha reglerats enligt de kvalitativa villkoren. Detta innebär enligt Skatteverket att bedömningen av pensionsändamålet ska ske mot bakgrund av de svenska kvalitativa reglerna. Kravet på periodiska utbetalningar under en viss tidsperiod är av avgörande betydelse för pensioneringssyftet. Det bör dock vara möjligt att under vissa omständigheter ta ut ett visst belopp som ett engångsbelopp och resten som löpande pension utan att försäkringen förlorar sin karaktär av pensionsförsäkring, förutsatt att engångsbeloppet står i rimlig proportion till de periodiskt utfallande beloppen. Det bör även vara möjligt att ta ut pensionsbelopp något före 55 år, men en större avvikelse från denna åldersgräns kan inte accepteras då pensionsändamålet kan ifrågasättas i ett sådant fall. När det gäller förfoganderätten (återköp m.m.) bör vissa avvikelser från svenska krav kunna accepteras. Se även Skatteverkets skrivelse 2006-06-20, dnr 131 318472-06/111.

**Dansk kapitalpension och ratepension**

Dansk kapitalpension i form av försäkring ”kapitalförsäkring i pensionsöjemed” uppfyller, enligt Skatteverket, inte villkoret att den huvudsakligen avser ålders-, sjuk- eller efterlevandepension varför försäkringen inte kan anses vara en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL (Skatteverket 2010-10-27, dnr 131 479512-10/111). Dansk ratepension i form av försäkring ”rateförsäkring i pensionsöjemed” uppfyller, enligt Skatteverket, villkoret att den huvudsakligen avser ålders-, sjuk- eller efterlevandepension varför försäkringen kan anses vara en pensionsförsäkring om övriga villkor i 58 kap. 5 § är uppfyllda (Skatteverket 2011-07-07, dnr 131 488463-11/111).

Skatteverkets ställningstaganden behandlar även dansk kapitalpension i form av banksparande ”opsparing i pensionsöjemed” och dansk ratepension i form av banksparande ”rateopsparing i pensionsöjemed”, se vidare avsnitt 22.3.5.3.

**Särskilt undantag från skatteplikten**

För utfallande belopp på utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 5 § IL finns ett undantag från skatteplikten (11 kap. 43 § IL), se avsnitt 22.3.5.3.

**Tjänstepensionsförsäkring**

Om en arbetsgivare gentemot en försäkringsgivare ansvarar för hela försäkringspremien för en utländsk pensionsförsäkring, enligt 58 kap. 5 § IL, som tagits i samband med tjänst är en sådan försäkring en tjänstepensionsförsäkring även om en del av premien finansieras av arbetstagaren genom ett tillvägagångssätt

**Dispens från  
Skatteverket**

som kan jämföras med ett s.k. bruttolöneavdrag. I ett sådant fall ska den anställde inte beskattas för premieförmån och ska inte heller medges avdrag för någon premiebetalning (Skatteverket 2007-06-21, dnr 131 287635-07/111).

Skatteverket kan enligt 58 kap. 5 § tredje stycket IL ge dispens i det enskilda fallet om reglerna i 58 kap. 5 § första stycket och andra stycket IL inte är tillämpliga. Någon dispensmöjlighet finns däremot inte beträffande utländsk motsvarighet till pensionssparkonto.

Dispensregeln innebär att Skatteverket kan förklara att en utländsk försäkring som enligt IL är en kapitalförsäkring ska anses utgöra en pensionsförsäkring i skattehänseende, dvs. att avdrag medges för premier samtidigt som utfallande belopp är skattepliktiga. Efter en sådan förklaring kan försäkringen inte övergå till att bli en kapitalförsäkring igen.

Enligt förarbetena ska dispensprövningen inriktas på tre huvudfrågor nämligen;

- försäkringsvillkoren,
- sökandens personliga omständigheter,
- förhindrande av obehöriga skatteförmåner.

Av 58 kap. 34 § IL framgår att Skatteverkets dispensbeslut som avser utländska försäkringar (58 kap. 5 § IL) får överklagas till allmän förvaltningsdomstol – förvaltningsrätten och därefter får prövningstillstånd sökas hos kammarrätten.

Försäkringsvillkoren ska vara sådana att de i huvudsak överensstämmer med IL:s kvalitativa krav. Om en utländsk försäkring innehåller vissa förmåner av kapitalförsäkringsnatur kan detta dock godtas. Som en allmän riktlinje gäller att minst 75 % av premierna ska avse förmåner som är förenliga med svensk pensionsförsäkring. Det ska tillmätas betydelse om försäkringen får pantsättas, belånas eller återköpas men möjligheten härtill utgör inte något absolut dispenshinder om förhållandena i övrigt är sådana att dispens är starkt motiverad.

Försäkringen ska täcka ett verkligt pensioneringsbehov. Starka sakliga skäl ska tala för att den utländska försäkringen kommer att vidmakthållas under den skattskyldiges vistelse här i landet. Det ska vidare framstå som naturligt att sökanden har det pensionskydd, som försäkringen avser, i utlandet och inte i Sverige.

Skatteverket gör vid denna prövning en helhetsbedömning av sökandens situation. Sökandens nuvarande och tidigare arbetsförhållanden, ålder, medborgarskap, familjesituation, övriga pensionsskydd, anledningen till att försäkringen tecknats i utlandet, möjligheten att sätta försäkringen på fribrev och villkoren i samband därmed, m.m. påverkar således verkets bedömning.

En i Sverige bosatt person som varken har varit bosatt eller har arbetat i utlandet saknar möjlighet att få en utomlands tecknad försäkring förklarad som pensionsförsäkring.

När det är fråga om en socialförsäkring har det faktum att Sverige slutit ett s.k. trygghetsavtal med ifrågavarande stat inte ansetts utgöra hinder mot att dispens ges.

Om det föreligger risk för att sökanden får avdrag både i Sverige och i något annat land, eller att utfallande belopp inte kommer att beskattas i något land ska dispens inte medges, även om försäkringsvillkoren och de personliga förhållandena är sådana att dispens skulle kunna ges.

Se vidare prop. 1979/80:68 s. 21f, 1993/94:85 s. 46 och 1995/96:231 s. 44 f.

### **14.3 Pensionssparkonto**

Ett pensionssparkonto är ett sådant konto som avses i 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande och som uppfyller de villkor som anges i 58 kap. 22–31 §§ IL (58 kap. 21 § IL). Pensionssparkonto ska föras av ett svenskt pensions-sparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige (58 kap. 22 § IL).

#### **14.3.1 Utbetalning från pensionssparkonto**

Bestämmelserna om utbetalning av medel från pensionssparkonto finns i 58 kap. 23 § IL.

#### **14.3.2 Ålderspension**

Bestämmelserna om utbetalning av ålderspension från pensionssparkonto finns i 58 kap. 24–26 §§ IL. Se även avsnitt 14.2.5.

#### **14.3.3 Efterlevandepension**

Reglerna om utbetalning av efterlevandepension från pensionssparkonto finns i 58 kap. 27–28 §§ IL. Se även avsnitt 14.2.7.

#### **14.3.4 Sparande i fondpapper m.m.**

Särskilda bestämmelser för sparande i fondpapper och inlåning i utländsk valuta avseende ålderspension och efterlevandepension finns i 58 kap. 29 § IL. Se även avsnitt 14.2.5, 14.2.7 och 14.2.8. Reglerna innebär att det vid tillämpning av bestämmelserna om att utbetalningarna under de första fem åren inte får ske med sjunkande belopp ska bortses från sådana beloppsförändringar som beror på kursutvecklingen.

#### **14.3.5 Pensionssparavtalets utformning**

Särskilda bestämmelser angående pensionssparavtalets utformning finns i 58 kap. 30 § IL. Ett pensionssparavtal ska innehålla villkor att rätten enligt avtalet eller tillgångarna på pensionssparkontot inte får pantsättas eller belånas samt de villkor i övrigt som avgör att avtalet är ett pensionssparavtal. Det får inte innehålla något villkor som är oförenligt med ett sådant avtal. Avtalet får inte ändras så att det inte längre uppfyller förutsättningarna för att vara ett pensionssparavtal.

#### **14.3.6 Överlåtelse av pensionssparkonto**

Reglerna för överlåtelse av pensionssparkonto finns i 58 kap. 31 § IL. Rätten till behållningen på ett pensionssparavtal får överlåtas på grund av utmätning, ackord eller konkurs samt enligt förmånstagarförordnande och på grund av bodelning.

#### **14.3.7 Avslutning av konto i förtid**

Bestämmelser för avslutning av pensionssparkonto i förtid finns i 58 kap. 32 § IL. Se avsnitt 14.2.11.

#### **14.3.8 Avskattning av pensionssparkonto**

Reglerna finns i 58 kap. 33 § IL.

Behållning på pensionssparkonto ska ta upp i inkomstslaget tjänst om pensionssparavtalet enligt bestämmelser i lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande ska upphöra att gälla. Detta gäller om pensionsspararen avlider och det inte finns någon förmånstagare till återstående behållning på kontot. Detsamma gäller om förmånstagare avlider innan kontobehållningen helt utbetalats och det inte finns någon ny förmånstagare som går i den förras ställe. Avskattning ska också ske av behållning som tas i anspråk på grund av utmätning, konkurs eller ackord.

Vid avskattningen enligt ovan avses med pensionssparkontots behållning marknadsvärdet på kontots tillgångar efter avräkning för den skatt som enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt

på pensionsmedel är hänförlig till kontot. Avskattning på grund av dödsfall sker enligt värdet per dödsfallsdagen.

## **14.4 Kapitalförsäkring**

### **14.4.1 Definition**

En livförsäkring som inte uppfyller de kvalitativa villkoren i 58 kap. IL är en kapitalförsäkring. Som kapitalförsäkring anses också en försäkring som uppfyller de kvalitativa villkoren om så bestämts när avtalet ingicks och en pensionsförsäkring eller ett avtal om tjänstepension som har avskattats enligt reglerna i IL eller SINK (58 kap. 2 § andra och tredje styckena IL).

Begreppet livförsäkring är inte definierat i IL. Då avses den allmänna innebörden. Termen kan vara definierad i annan lagstiftning eller den kan vara en allmänt vedertagen term inom civilrätten (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 16).

Inom civilrätten finns ingen enhetlig definition av begreppet livförsäkring. Inom avtalsrätten definieras personförsäkring som individuell livförsäkring, sjukförsäkring och olycksfallsförsäkring (1 kap. 2 § 1 st. FAL). FRL innehåller näringsrättsliga bestämmelser om försäkringsrörelse. Gränsdragning görs inom näringsrätten mellan livförsäkringsföretag och skadeförsäkringsföretag. Med livförsäkring avses i FRL sådan försäkring som anges i 2 kap. 12 § (1 kap. 5 § FRL). I 2 kap. 12 § FRL anges försäkringsklasserna för direkt livförsäkringsrörelse. Dessa är bl.a. försäkring där utbetalning av försäkringsbelopp (engångsbelopp eller periodiska utbetalningar) är beroende av en persons eller flera personers liv och vissa sjuk- och olycksfallsförsäkringar.

I prop. 2006/07:26 s. 10 beskrivs livförsäkring som "... försäkring mot olika ekonomiska risker kopplade till en enskild individs levnad. De levnadsrisker för vilka det finns försäkring är främst de ekonomiska konsekvenserna av att dö tidigt (dödsfallsförsäkring) och att leva länge (livfallsförsäkring). Risken att bli sjuk eller att råka ut för en olycka är också former av levnadsrisker, samtidigt som de kan betraktas som skaderisker. Sådana sjuk- och olycksfallsförsäkringar som gäller för längre tid än fem år, under obestämd tid eller till dess den försäkrade uppnått viss ålder och som normalt får sägas upp av försäkringsgivaren endast om det framgår av avtalet, betraktas som livförsäkringar." Näringsrättsligt kan således även vissa sjuk- och olycksfallsförsäkringar betraktas som livförsäkringar då dessa får meddelas i en livförsäkringsrörelse.

**Försäkring  
eller sparande**

Ett avtal som anses som livförsäkringsavtal enligt lagstiftningen i det land där den utländska försäkringsgivaren är verksam är att betrakta som en livförsäkring även i Sverige under förutsättning att det i avtalet finns något moment av risktagande från försäkringsgivarens sida. En kapitalförsäkring – traditionell-, depå- och fondförsäkring – kan inte helt likställas med ett bank- eller fondsparande, eftersom sparandet sker genom försäkringsföretaget och det är företaget som har den omedelbara äganderätten till den sparade egendomen. Därutöver innehåller en kapitalförsäkring ett riskmoment knutet till en viss eller vissa personers liv. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1994 not. 19 och 20, såvitt avser utländska kapitalförsäkringar, godtagit ett riskmoment på 1 %. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett annat avgörande funnit att ett utländskt försäkringsavtal inte var att anse som livförsäkring. Enligt avtalet utfäste sig försäkringsbolaget att vid dödsfall utbetala värdet av tillgångarna i försäkringen plus 0,1 % samtidigt som en årlig administrationsavgift på 1,2 % av kapitalet i försäkringen togs ut av försäkringstagaren. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen saknade avtalet med hänsyn till de ekonomiska verkningarna betydelse från försäkringsmässiga utgångspunkter och därmed inte kunde anses avse en livförsäkring, oavsett hur avtalet klassificerats enligt jurisdiktionen på Bermuda (RÅ 2008 ref. 54).

**Skatteflykt och  
verklig innebörd**

Det är inte ovanligt att utländska kapitalförsäkringar skiljer sig från motsvarande svenska försäkringar, bl.a. genom generösare tidsgränser för lyftning av försäkringsbelopp. Även reglerna för återlån är ofta generösare. I många fall kan försäkringarna dessutom anpassas speciellt till kundernas egna behov och villkor. Detta bidrar till att vissa försäkringar kan användas i skatteundandragande syfte, dvs. för att vinna skattefordelar utanför det svenska skattesystemets syfte och kontroll.

Det förekommer att företagare i egenskap av ägare till försäkringen placerar sina onoterade aktier i fåmansföretag, andelar i handelsbolag, licensrättigheter eller egna utfärdade reverser i en fond- eller depåförsäkring och härigenom söker kringgå inkomstbeskattningen. Ett sådant förfarande bör prövas utifrån föreliggande omständigheter i det enskilda fallet. Möjligheter till beskattning på grundval av rättshandlingar verkliga innebörd eller tillämpning av skatteflyktslagen kan föreligga (se t.ex. KRNS 2005-06-21, mål nr 1132-04 och 2010-12-09, mål nr 630-632-10).

Även Högsta förvaltningsdomstolen har prövat transaktioner där utländska kapitalförsäkringar har använts för att undvika

beskattning. I två domar underkände Högsta förvaltningsdomstolen vissa ”kapitalförsäkringsupplägg” med inblandning av handelsbolag och ansåg efter en tolkning av den verkliga innebörden att de skattskyldiga personligen skulle beskattas för inkomsterna (RÅ 2008 ref. 41 och RÅ 2008 not. 113). Högsta förvaltningsdomstolen har även underkänt liknande transaktioner med stöd av skatteflyktslagen (RÅ 2010 ref. 51) då förfarandet ansågs strida mot reglerna om kvalificerade andelar.

#### **14.4.2 Beskattning**

##### **Premie**

Premie som betalas till en kapitalförsäkring är inte avdragsgill (9 kap. 2 § IL).

Om arbetsgivare tecknar kapitalförsäkring med ett inskrivet oåterkalleligt förmånstagarförordnande till den anställde ska den anställde beskattas för hela premiebeloppet redan vid tidpunkten för försäkringens tecknande. Detta framgår av RÅ 2000 ref. 28 (Trust-målet) och RÅ 2007 not. 49. Premiebeloppet blir då en avdragsgill personalkostnad för arbetsgivaren.

I rättspraxis har förmån av pension som säkerställts genom pantträtt i en av arbetsgivaren ägd kapitalförsäkring utan förmånstagarförordnande inte ansetts ha kommit arbetstagaren till del på ett sådant sätt att denne ska beskattas redan vid arbetsgivarens betalning av premien utan först när beloppet blir disponibelt för arbetstagaren (RÅ 2000 ref. 4, RÅ 2001 not. 166 och RÅ 2003 not. 89). Om den pantsatta kapitalförsäkringen överläts till den anställde utan ersättning eller mot en ersättning under marknadsvärdet medför överlåtelsen beskattning som för kontant lön motsvarande värdet av försäkringen, eftersom beloppet är känt till sin storlek och utgör ersättning för utfört arbete och i övrigt härrör från tjänsteförhållandet. I princip överlåter arbetsgivaren sin fordringsrätt på försäkringsbeloppet till den anställde varför fråga inte är om någon utbetald direkt pension (KRNG 1992-03-23, mål nr 6652-1990).

##### **Ersättningar**

Ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkring är skattefria (8 kap. 14 § IL). Detta gäller även andra utbetalningar på grund av kapitalförsäkring (8 kap. 24 § IL).

I en dom från Högsta förvaltningsdomstolen ansågs pension som utbetalats från FN-organet United Nations Joint Staff Pension Fund (UNJSPF) vara skattefri. Försäkringsinspektionen anförde i ett inhämtat yttrande att med svensk lagstiftning som utgångspunkt måste UNJSPF anses bedriva försäkringsrörelse och att pension därifrån utgår på grund av försäkring. Pensionen



utgick visserligen på grund av tidigare anställning hos ett FN-organ men till följd av försäkring. Då försäkringen inte meddelats här i landet utgjorde den en kapitalförsäkring avseende de premier som betalats efter den 1 januari 1969 varför skattefrihet förelåg för denna del (RÅ 1984 1:25). I en annan dom ansågs en pension som utbetalats från en hos Europeiska organisationen för kärnforskning (CERN) knuten pensionsfond utgå på grund av tidigare tjänsteförhållande och på annat sätt än genom försäkring varför ersättningen ansågs vara pension (RÅ 1996 ref. 78), jfr även avsnitten 22.3.5.2 och 22.3.5.3.

**Avyttring**

Kapitalvinster vid avyttring av kapitalförsäkringar ska inte tas upp och kapitalförluster ska inte dras av enligt 44 kap. 2 respektive 40 §§ IL, se avsnitt 41.4.1.1.

**Avkastningsskatt**

Enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel beskattas värdet i kapitalförsäkringar, se avsnitt 96.



## 15 Pensionssparavdrag

### 15.1 Inledning

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för bestämmelserna i 59 kap. IL och i 16 kap. 32 § IL om avdrag för premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton (pensionssparavdrag).

I 59 kap. 13–15 §§ IL anges när pensionssparavdrag ska göras som allmänt avdrag, när avdrag ska göras i inkomstslaget näringsverksamhet och när avdraget ska göras i inkomstslaget kapital. Beträffande inkomstslaget tjänst görs pensionssparavdraget som allmänt avdrag.

Pensionssparavdrag medges inte för premier och andra avgifter för kapitalförsäkring, sjuk- och olycksfallsförsäkring m.fl. dylika försäkringar. En sjukförsäkring kan dock tecknas så att den uppfyller villkoren för en pensionsförsäkring. I ett sådant fall gäller vanliga avdragsregler för premierna.

#### **Pensionsförsäkring**

En försäkring är en pensionsförsäkring om den uppfyller de kvalitativa villkoren i 58 kap. 4, 6 och 8–16 b §§ IL (58 kap. 2 § IL). Av dessa framgår bl.a. att en pensionsförsäkring ska ha meddelats i en försäkringsrörelse som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige eller i en utländsk stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Se vidare avsnitt 14.

#### **... anses som pensionsförsäkring**

Av 58 kap. 5 § IL framgår att en försäkring som inte uppfyller de kvalitativa villkoren ovan ändå, under vissa förutsättningar, ska *anses* som en pensionsförsäkring. Försäkringen ska i dessa fall bl.a. vara meddelad i en försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige och ha tecknats när den försäkrade var bosatt utomlands. Se vidare avsnitt 14.

I detta avsnitt avses med uttrycket pensionsförsäkring även en försäkring som ska *anses* som en pensionsförsäkring. Detta innebär att de avdragsbegränsningar som gäller för en pensionsförsäkring också är tillämpliga för en försäkring som ska *anses* som en pensionsförsäkring.

**... pensionsordning  
i Danmark**

Ett särskilt avtal har ingåtts mellan Sverige och Danmark som bl.a. innehåller bestämmelser om rätt till avdrag för inbetalningar till en pensionsordning i det andra landet. Avtalet finns som bilaga 4 till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1996:1512). Avtalet innebär att inbetalningar som görs till en dansk pensionsordning, under vissa förutsättningar som anges i avtalet, ska dras av i Sverige, oberoende av hur den aktuella pensionsordningen bedöms enligt svensk intern skatterätt i övrigt. Av avsnitt 4.6.5 och av avtalet (bilaga 4) framgår närmare under vilka förutsättningar som avdrag kan medges. Se också Skatteverket 2011-10-18, dnr 131 685067-11/111.

Enligt artikel 2 i avtalet är inbetalningen till pensionsordningen endast avdragsgill inom de beloppsgränser som gäller för inbetalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna. Detta innebär att avdraget begränsas till den lägsta beloppsgräns som gäller för betalningar enligt lagstiftningen i någon av de avtalsslutande staterna.

## **15.2 Pensionssparavdrag som allmänt avdrag, i näringsverksamhet och i kapital**

Pensionssparavdrag får göras bara för

- premier för pensionsförsäkring som den skattskyldige äger och betalat och
- pensionsspararens inbetalningar på eget pensionssparkonto (59 kap. 2 § IL).

Fysiska personer och dödsbon som bedriver näringsverksamhet i enskild firma, enkelt bolag, partrederi, handelsbolag, kommanditbolag eller europeisk ekonomisk intressegemenskap (EEIG) har rätt att göra pensionssparavdrag i näringsverksamheten (16 kap. 32 § IL). Även i dessa fall ska försäkringen respektive pensionssparavtalet vara tecknat av den person som ålders- eller sjukpensionen avser. Om t.ex. ett handelsbolag tecknar en försäkring för en delägare uppfyller inte denna försäkring förutsättningarna för att vara pensionsförsäkring.

Pensionssparavdrag får inte göras för försäkring som ägs av arbetsgivare (59 kap. 2 § IL). Om arbetsgivares avdragsrätt för tryggnad av pensionsutfästelser, se 28 kap. IL och avsnitt 63.

Avdrag får inte heller göras för pensionsförsäkring som förvärvats genom bodelning under äktenskapet utan att det pågått något mål om äktenskapsskillnad (59 kap. 2 § IL).

I 59 kap. 13–15 §§ IL finns bestämmelser om när pensionssparavdraget ska göras i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital eller som allmänt avdrag.

### 15.2.1 Avdragsgrundande inkomster

#### Generell begränsningsregel

Den skattskyldiges högsta pensionssparavdrag beräknas med utgångspunkt i hans avdragsgrundande inkomster för beskattningsåret eller det föregående beskattningsåret (59 kap. 3 § IL). Den skattskyldige kan alltså välja den högsta av dessa årsinkomster.

Pensionssparavdraget får inte överstiga summan av de avdragsgrundande inkomsterna (59 kap. 4 § IL). Summan av de avdragsgrundande inkomsterna är överskott i inkomstslaget tjänst och i aktiv näringsverksamhet efter vissa korrigeringar. Passiv näringsverksamhet utgör inte underlag för beräkning av pensionssparavdrag utom i fall där dispens medges. I sådana fall kan också vissa kapitalinkomster vara underlag för pensionssparavdrag (59 kap. 10 § IL).

Med avdragsgrundande inkomst avses:

- överskott av aktiv näringsverksamhet före avdrag för eget pensionssparande, särskild löneskatt på pensionskostnader avseende sådant sparande och avsättning för egenavgifter, samt
- överskott i inkomstslaget tjänst, dvs. efter kostnadsavdrag. Härmed avses inte enbart lön m.m. utan även livränta, pension, periodiskt understöd m.m. Intäkt av förbjudna lån (11 kap. 45 § IL) och vissa inkomster, utdelningar och kapitalvinster, från fåmansföretag som ska tjänstebeska (50 kap. 7 § och 57 kap. IL) ska inte räknas med.

När pensionssparavdrag i dispensfall beräknas enligt 59 kap. 10 § IL finns särskilda regler i 59 kap. 11 § IL om högsta möjliga avdrag. Se avsnitt 15.3.

#### Avdragsberäkning

En grundregel är att pensionssparavdrag medges med högst 12 000 kr (59 kap. 5 § IL). Den generella avdragsbegränsningsregeln medför dock att inte heller avdrag enligt denna regel får medges med högre belopp än som motsvarar de avdragsgrundande inkomsterna enligt ovan. Utöver beloppet 12 000 kr

medges, enligt 59 kap. 5 § andra och tredje styckena IL, pensionsparavdrag för följande avdragsgrundande inkomster:

**Aktiv näringsverksamhet**

– avdragsgrundande inkomst av aktiv näringsverksamhet med 35 % av överskottet (beräkning, se nedan), dock med högst 10 prisbasbelopp (428 000 kr),

**Saknar pensionsrätt i anställning**

– inkomst av anställning, om den skattskyldige helt saknar pensionsrätt i anställning, med 35 % av anställningsinkomsten, dock med högst 10 prisbasbelopp.

**Självständig näringsverksamhet i utlandet**

En självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § IL). Av 59 kap. 4 § IL framgår att inkomst av passiv näringsverksamhet inte kan ligga till grund för pensionssparavdrag. Följaktligen kan pensionssparavdrag inte göras i en självständig näringsverksamhet utomlands enligt IL:s bestämmelser.

När självständig näringsverksamhet bedrivs utomlands kan IL:s bestämmelser om pensionssparavdrag medföra en sämre behandling av den utländska näringsverksamheten än om denna hade bedrivits i Sverige. En sådan beskattning strider mot EU-rätten. En näringsidkare som bedriver självständig näringsverksamhet i annat EES-land kan därför begära att bli beskattad för näringsverksamheten på samma sätt som om verksamheten hade bedrivits i Sverige (se vidare avsnitt 13.2 och Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111). Det innebär att överskottet av verksamheten är avdragsgrundande om denna skulle ha klassificerats som aktiv näringsverksamhet om den hade bedrivits i Sverige. Om verksamhet bedrivs såväl i Sverige som självständigt i annat EES-land görs en gemensam bedömning av hela verksamheten för att bestämma om den är aktiv eller passiv. För bedömning av om en näringsverksamhet är aktiv eller passiv, se avsnitt 9.22.

**Överskott av näringsverksamhet**

Överskottet av aktiv näringsverksamhet beräknas före avdrag för eget pensionssparande, särskild löneskatt på pensionskostnader avseende sådant sparande och avsättning för egenavgifter. Alla övriga intäkts- och avdragsposter, avdrag för räntefördelning och avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond ska påverka beräkning av överskottet i förvärvskällan och därmed underlaget för beräkning av pensionssparavdrag.

**Helt saknar pensionsrätt i anställning**

Högsta förvaltningsdomstolen har i domar den 28 december 2007 (mål nr 467-07 och RÅ 2007 ref. 76) avgjort två överklagade förhandsbesked rörande tolkningen av ”helt saknar pensionsrätt i anställning” enligt 59 kap. 5 § IL. Det första fallet

avsåg en person som under delar av 1960- och 1970-talen hade anställning med pensionsrätt, vilken gav personen rätt till en låg livsvarig pension från 65 års ålder. Personen varken hade eller hade tidigare haft pensionsrätt i de två deltidsanställningar som personen hade under de för prövningen aktuella åren. Personen ansågs helt sakna pensionsrätt i anställning dessa år.

Det andra fallet avsåg en person som under det första halvåret 2005 hade en anställning med pensionsrätt och under det andra halvåret 2005 och fortsatt under hela 2006 och även därefter en annan anställning utan pensionsrätt. Personen ansågs inte helt sakna pensionsrätt i anställning under år 2005 men väl under år 2006.

I ett tidigare avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen togs inte enbart hänsyn till förhållandena under beskattningsåret utan även tidigare år. Personen i fråga hade i det fallet under tidigare år intjänat pensionsrätt i en under beskattningsåret alljämt pågående anställning men tjänade inte in ytterligare pensionsrätt i denna anställning under beskattningsåret. Personen ansågs inte helt sakna pensionsrätt i anställning under beskattningsåret (RÅ 2005 ref. 15).

Vid bedömning av rätten till förhöjt pensionssparavdrag anses således en person helt sakna pensionsrätt i anställning om personen under beskattningsåret endast innehar anställningar i vilka personen inte har tjänat in någon pensionsrätt vare sig under beskattningsåret eller tidigare. Att en person under tidigare år kan ha haft andra anställningar med pensionsrätt hindrar inte att personen under ett senare beskattningsår kan anses helt sakna pensionsrätt i anställning Skatteverket 2008-10-18, dnr 131 608698-08/111).

Inkomst i form av sjukpenning, arbetslöshetsersättning m.m. från Försäkringskassan, arbetslöshetskassan, Trygghetsrådet m.fl. och pensionsinkomster av olika slag är inte inkomst av anställning. Med pensionsrätt i anställning avses inte rätt till allmän pension; uttrycket syftar enbart på tjänstepensioner. Något krav att tjänstepensionen ska vara tryggad av arbetsgivaren (se 28 kap. IL och avsnitt 63) finns inte. Även pensionsrätt genom utländska pensionsordningar ska beaktas.

Ersättning till en styrelseordförande har inte ansetts som inkomst av *anställning*, dvs. styrelseordföranden har inte ansetts som arbetstagare i denna egenskap. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 68 i ett överklagat förhandsbesked intagit denna ståndpunkt. I RÅ 2001 not. 164 ansågs dock en VD som

under vissa särskilda förhållanden övergick till att bli s.k. arbetande styrelseordförande fortsatt vara arbetstagare.

En person som har inkomst av anställning och som i huvudsak saknar pensionsrätt i sådan inkomst kan efter dispens medges ett högre avdrag (59 kap. 8 § IL).

Avgångsvederlag som betalats ut efter det att en anställning med pensionsrätt har upphört anses inte som inkomst av anställning utan pensionsrätt (se också avsnitt 15.3).

### 15.2.2 Avdragsutrymme vid 2011 års taxering

Avdragsutrymmet vid 2012 års taxering kan beräknas på följande sätt för skattskyldig med inkomst av aktiv näringsverksamhet respektive tjänst.

#### Inkomst av näringsverksamhet

För inkomsttagare som enbart har inkomst av aktiv näringsverksamhet är avdragsutrymmet följande:

*Avdragsgrundande inkomst, kr*    *Avdragsutrymme, kr*

	– 12 000	Hela inkomsten	
12 001	– 1 222 857	12 000 + 35 % av inkomsten	
1 222 858	–	440 000	

#### Inkomst av tjänst

För inkomsttagare som enbart har inkomst av tjänst – och bestämmelsen om helt saknar pensionsrätt i anställning inte är tillämplig – är avdragsutrymmet 12 000 kr.

#### Om pensionsrätt saknas

För inkomsttagare som enbart har inkomst av anställning och helt saknar pensionsrätt i anställning är avdragsutrymmet följande:

*Avdragsgrundande inkomst, kr*    *Avdragsutrymme, kr*

	– 12 000	Hela inkomsten	
12 001	– 1 222 857	12 000 + 35 % av inkomsten	
1 222 858	–	440 000	

### 15.2.3 Tjänst och näringsverksamhet

12 000 kronors avdraget ska göras som allmänt avdrag av den som enbart har inkomst av tjänst och i näringsverksamhet av den som enbart har inkomst av näringsverksamhet.

För den som har såväl inkomst av tjänst som av näringsverksamhet gäller att 12 000 kronors avdraget fritt får fördelas mellan allmänt avdrag och avdrag i näringsverksamheten



(59 kap. 14 § IL). För avdrag utöver 12 000 kr gäller att avdrag som grundar sig på näringsverksamhet eller inkomst i inkomstslaget kapital ska dras av i näringsverksamhet och avdrag som grundar sig på tjänst ska dras av som allmänt avdrag (59 kap. 13 § IL).

*Exempel – allmänt avdrag och näringsverksamhet*

A har under 2011 arbetat huvudsakligen i sitt jordbruk. Under ett par månader har han emellertid vikarierat på halvtid som lärare och tjänat 52 000 kr (med pensionsrätt i anställningen). Efter avdrag för kostnader med 2 000 kr blir hans inkomst av tjänst 50 000 kr. I december 2011 betalar han avgift för egen pensionsförsäkringspremie med

- a. 48 100 kr
- b. 75 000 kr
- c. 10 000 kr

När A gör bokslutet för räkenskapsåret 2011 kommer han fram till ett överskott i jordbruket på 150 000 kr före avdrag för pensionsförsäkringsavgift, före avsättning för särskild löneskatt på denna och före avsättning för egenavgifter (= avdragsgrundande inkomst av aktiv näringsverksamhet). Avdragsunderlaget i tjänst är 50 000 kr. Det sammanlagda avdragsunderlaget blir alltså 200 000 kr.

- a. Betalat 48 100 kr

Enligt grundregeln	12 000 kr
Avdragsgrundande inkomst av aktiv näringsverksamhet 35 % x 150 000	52 500 kr

A:s avdragsutrymme blir 64 500 kr (12 000 + 52 500). Han kan således göra avdrag för hela pensionsförsäkringspremien på 48 100 kr. 12 000 kronors avdraget får A fritt fördela mellan näringsverksamhet och allmänt avdrag. Resterande del av avdraget, 36 100 kr, dras av i näringsverksamheten.

- b. Betalat 75 000 kr

A får göra avdrag med högst 64 500 kr varav 52 500 kr ska dras av i näringsverksamheten och 12 000 kr får fördelas fritt mellan näringsverksamhet och allmänt avdrag. Återstående premie 10 500 kr får utnyttjas för

avdrag följande beskattningsår; se nedan om avdrag ett senare beskattningsår avsnitt 15.2.9.

c. Betalat 10 000 kr

A får dra av hela premien i näringsverksamheten, fördela den eller dra av hela premien som allmänt avdrag.

#### **15.2.4 Flera näringsverksamheter**

Om en skattskyldig har avdragsgrundande inkomster av aktiv näringsverksamhet från flera näringsverksamheter, t.ex. från handelsbolag, enskild firma eller EEIG, får pensionssparavdraget inte överstiga det avdrag som kunnat göras om inkomsten avsett en enda näringsverksamhet (59 kap. 6 § IL). Avdraget får fritt fördelas mellan de aktiva näringsverksamheterna.

#### **15.2.5 Avdrag för begränsat skattskyldiga**

Pensionssparavdrag får göras i sin helhet av den som är obegränsat skattskyldig hela året. Om den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige under endast en del av beskattningsåret medges avdrag för pensionssparande bara i den mån det belöper på denna tid (59 kap. 16 § IL). För att beräkna hur stort pensionssparavdrag en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige endast en del av beskattningsåret får göra ska först beräknas hur stor del av försäkringspremien eller inbetalningen på eget pensionssparkonto som är avdragsgill för hela beskattningsåret. Därefter ska detta belopp proportioneras med hänsyn till den tid som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta gäller även om själva betalningen skedde då personen inte var bosatt i Sverige. Betalningen måste dock ha skett under beskattningsåret. Exempel på hur beräkningen ovan ska göras finns i Skatteverkets ställningstagande, Skatteverket 2009-10-07, dnr 131 548278-09/111.

Om en person är obegränsat skattskyldig i Sverige bara under en del av beskattningsåret men personens förvärvsinkomster, i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige ska dock pensionssparavdrag göras för hela året.

Den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) kan på begäran enligt 4 § SINK bli beskattad enligt IL i inkomstlaget tjänst som begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § IL för vissa förvärvsinkomster (prop. 2004/05:19). Om den personens över-

skott av förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande avser överskott av förvärvsinkomster i Sverige ska pensionssparavdrag medges som om personen varit obegränsat skattskyldig här hela året (se avsnitt 94.2.15).

Om avdrag sker i inkomstslaget kapital gäller inte bestämmelserna i de tre föregående styckena.

### **15.2.6 Tjänstepensionsförsäkring**

Avdrag får inte göras för privat sparande i en pensionsförsäkring som ägs av arbetsgivare (59 kap. 2 § IL). Beträffande arbetsgivares finansiering av pensionsförsäkringspremie genom s.k. bruttolöneavdrag, se Skatteverkets ställningstagande 2007-06-21, dnr 131 287635-07/111. Ett bruttolöneavdrag innebär att en arbetstagare avstår del av sin kontanta lön i utbyte mot en förmån av pension som ska beskattas först när pensionen betalas ut. Den anställda/arbetstagaren beskattas alltså inte för någon del av premien när denna betalas. För att en anställd själv ska anses ha betalat premie krävs att betalningen gjorts med beskattade medel. Eftersom beskattning av pensionsförmånen/premien inte ska ske föreligger inte avdragsrätt för den anställda för någon del av premien, även om den anställda äger försäkringen.

### **15.2.7 ”Tjänstepension” för delägare i handelsbolag**

Avdrag medges inte för premier för en försäkring som har tecknats av handels- eller kommanditbolag, EEIG eller partrederi och som avser pension till delägare i dessa företagsformer. En försäkring som t.ex. ett handelsbolag tecknat som ”tjänstepensionsförsäkring” med en delägare i bolaget som försäkrad och förmånstagare blir enligt IL att anse som en kapitalförsäkring. Avdrag medges då vare sig för handelsbolaget eller för delägaren (Skatteverket 2005-04-12, dnr 186604-05/111).

En person kan tidigare ha varit anställd hos t.ex. ett handelsbolag och sedan blivit delägare i bolaget. Av praktiska skäl kan då avdrag medges första året om försäkringen sedan överläts till den nyblivna delägaren. Försäkringen ändras då till en privat pensionsförsäkring. En liknande situation kan uppkomma om en anställd i enskild näring gifter sig med näringsidkaren. Medhjälpande make/maka är skatterättsligt inte att anse som anställd och en överlåtelse av tjänstepensionsförsäkringen måste därför ske. Av praktiska skäl kan på samma vis avdrag medges första året om försäkringen sedan överläts och blir en privat pensionsförsäkring.

### 15.2.8 Årsskiftesbetalningar och bokföringsmässiga grunder

För allmänt avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto gäller kontantprincipen. Avdrag medges för det beskattningsår då betalningen har skett. Några särskilda regler finns inte för betalningar kring ett årsskifte. Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt att en inbetalning av premie som skett i bankkassa till försäkringsbolagets bankgiro den 30 december år 1 anses ha gjorts detta år oavsett att betalningen bokförts hos försäkringsbolaget den 4 januari år 2 (RÅ 2003 ref. 43).

Inkomst av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och periodisering ska ske enligt god redovisningssed (14 kap. 2 § IL). Pensionssparavdrag utgör emellertid privata utgifter för den enskilde näringsidkaren eller handelsbolagsdelägaren. Om betalning av pensionsförsäkringspremie eller insättning på pensionssparkonto tas med i redovisningen får detta inte redovisas som en kostnad i den enskilda näringsverksamheten utan ska anses utgöra ett kapitaluttag (BFN R 11 punkt 21 för den som upprättar årsbokslut eller årsredovisning och BFNAR 2006:1 Kommentarer till kapitel 3 för den som upprättar ett förenklat årsbokslut). Samma syn kan tillämpas på uttag som görs i ett handelsbolag av en handelsbolagsdelägare. Uttaget bör hänföras till den period under vilken det har gjorts. Tillämpat på pensionssparavdrag innebär detta att avdraget bör hänföras till det år när premien har betalats respektive när insättningen har gjorts.

Med hänsyn till hur bestämmelserna om senaste tidpunkt för betalning av premie för en enskild näringsidkare eller handelsbolagsdelägare tidigare har tillämpats och i avvaktan på att denna fråga rättsligt har klarlagts gäller följande.

Insättning på pensionssparkonto ska ha gjorts senast den 31 december 2011 för att pensionssparavdrag ska medges vid 2012 års taxering.

För avdrag i näringsverksamhet för pensionsförsäkringspremie vid 2012 års taxering för en *nytecknad* försäkring ska ansökan om pensionsförsäkring ha kommit in till försäkringsbolaget under beskattningsåret och försäkringspremien ha betalats senast den dag inkomstdeklaration ska ha lämnats. Om anstånd med deklarationen har lämnats förskjuts betalningstidpunkten i motsvarande mån. I andra fall ska betalning av premie ha skett senast den 31 december 2011.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked ansett att avdrag under vissa förutsättningar kan medges en arbetsgivare för en s.k. *löpande* premiebetalning, även om premien betalats senare än under beskattningsåret men före den tidpunkt då arbetsgivaren ska ha lämnat inkomstdeklaration (HFD 2011 not. 42). Skatteverket anser inte att motsvarande utsträckning av betalningstidpunkten ska göras för en enskild näringsidkare eller en handelsbolagsdelägare med stöd av detta rättsfall.

### 15.2.9 Avdrag senare beskattningsår

Bestämmelserna om senareläggning av avdrag finns i 59 kap. 7 § IL.

Om större inbetalningar av pensionsförsäkringspremier eller större insättningar på pensionssparkonto gjorts än som är avdragsgilla som allmänt avdrag eller i näringsverksamhet, får det överskjutande, outnyttjade beloppet dras av vid taxeringen för det påföljande beskattningsåret. Avdrag för pensionsparande medges emellertid då i första hand för belopp som har betalats under detta senare beskattningsår. Därefter – om utrymme finns kvar – medges avdrag för föregående års inte avdragna betalningar, eller den del därav som ryms inom avdragsutrymmet ”år 2”.

#### Avdrag senare år pga. begränsnings- regeln

En ytterligare begränsningsregel som gäller för allmänt avdrag för pensionssparande innebär att avdrag inte medges med större belopp än skillnaden mellan summan av överskotten i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet minskad med andra allmänna avdrag än pensionssparavdrag. Om en del av pensionssparandet inte kan utnyttjas på grund av denna regel samtidigt som sparandet ryms inom avdragsutrymmet, får resterande del dras av senast vid taxering för sjätte beskattningsåret efter det år då beloppet betalades. Den skattskyldige avgör själv under vilket eller vilka av dessa år avdrag ska göras. Inte heller i detta fall får dock avdraget överstiga skillnaden mellan den redovisade inkomsten och övriga allmänna avdrag men det behöver inte rymmas inom ”avdragsårets” avdragsutrymme (59 kap. 17 § IL).

#### Underskott i näringsverk- samhet – till senare år

Avdraget för pensionssparande i inkomstlaget näringsverksamhet kan i vissa fall medföra att underskott uppkommer i näringsverksamheten. Det kan t.ex. inträffa om den skattskyldige har flera aktiva näringsverksamheter och väljer att utnyttja hela avdragsutrymmet i en av dem. Underskott kan också uppkomma om avdraget beräknas med ledning av före-

gående års inkomst eller om beloppet 12 000 kr helt dras av i näringsverksamheten i det fall även tjänsteinkomst finns.

Något hinder för detta förfarande finns inte, så länge de erlagda avgifterna ryms inom det belopp som är avdragsgillt både enligt den generella begränsningsregeln och enligt regeln om avdrag med 12 000 kr och de kompletterande avdragsreglerna. Den begränsning av avdraget som finns i 59 kap. 17 § IL är inte tillämplig på pensionsförsäkringspremier och inbetalning på pensionssparkonto som dras av i inkomstlagen näringsverksamhet eller kapital utan den bestämmelsen avser enbart allmänt avdrag.

Uppkommer underskott av näringsverksamheten på grund av pensionssparavdrag ska detta behandlas enligt de vanliga reglerna för underskott i näringsverksamhet.

### 15.3 Dispens

Skatteverket kan i vissa fall medge dispens från bestämmelserna om avdrag för pensionssparande (59 kap. 8 § IL). Detta innebär att Skatteverket kan medge att pensionssparavdrag får göras med ett högre belopp än vad som följer av 59 kap. 3–7 §§ IL. Någon kombination av huvudregeln för beräkning av pensionssparavdrag enligt 59 kap. IL och högsta avdrag enligt ett dispensbeslut får dock inte ske.

Bestämmelserna om dispens gäller

- skattskyldig som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning,
- skattskyldig som helt eller i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, som fått särskild ersättning i samband med att anställningen upphör och inte har ett betryggande pensionskydd,
- skattskyldig som drivit näringsverksamhet, direkt eller genom bolag, och som har upphört med driften av denna utan att ha skaffat sig ett betryggande pensionskydd,
- sådant dödsbo som enligt 58 kap. 9 § tredje stycket IL har fått dispens av Skatteverket att teckna försäkring avseende efterlevandepension.

Avdraget för pensionssparande beräknas i dessa fall enligt bestämmelserna i 59 kap. 9–12 §§ IL.

Ansökningar om dispens för pensionssparavdrag enligt 59 kap. 8 § IL handläggs för hela landet sedan den 1 januari 2009 av Skattekontoret Nyköping. Skatteverkets dispensbeslut kan överklagas till förvaltningsrätten. Efter prövningstillstånd kan frågan också prövas av kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

### **15.3.1 Inkomst av tjänst**

Den som har avdragsgrundande inkomst i inkomstslaget tjänst och som *i huvudsak* saknar pensionsrätt i *anställning*, kan få Skatteverkets medgivande för ett högre pensionssparavdrag. En sådan situation kan föreligga för den som t.ex. har en extraanställning med en mindre inkomst med pensionsrätt vid sidan av ordinarie anställning med en större inkomst utan pensionsrätt. Avdraget får i sådant fall motsvara högst 35 % av sådan anställningsinkomst, dock högst 10 prisbasbelopp. Med uttrycket ”huvudsakligen” och ”huvudsaklig del” avses ca 75 % (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504–505).

Enligt uttalande i förarbetena (prop. 1975/76:31 s. 138) är syftet med regeln att anställda som i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning ska kunna bygga upp ett rimligt pensionsskydd och (prop. 1977/78:64 s. 23 f.) att personer som inte omfattas av allmän pensionsplan ska kunna skaffa sig ett pensionsskydd som i stort motsvarar sådan plan (ITP-planen).

Skattskyldig som har fått särskild ersättning i samband med att en anställning upphört och som inte har ett betryggande pensionsskydd kan medges avdrag med högre belopp än 35 % av anställningsinkomsten respektive 10 prisbasbelopp.

### **15.3.2 Näringsverksamhet som upphör**

Den som har bedrivit näringsverksamhet – direkt eller indirekt – och som har upphört med driften av denna och som inte har skaffat sig ett betryggande pensionsskydd under verksamhetstiden, kan få Skatteverkets medgivande för ett högre pensionssparavdrag (59 kap. 10 § IL).

Den bedrivna verksamheten ska enligt Skatteverkets dispensexpraxis ha utgjort den skattskyldiges huvudsakliga förvärvskälla för att dispens ska komma i fråga.

Med avdragsgrundande inkomster avses här utöver vad i övrigt gäller

- överskott av passiv näringsverksamhet före pensionssparavdrag

- inkomst av kapital i form av kapitalvinster vid avyttring av näringsverksamheten minskade med motsvarande kapitalförluster
- sådana utdelningar och kapitalvinster som enligt 50 kap. 7 § eller 57 kap. ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Avdraget beräknas med beaktande av det antal år den skattskyldige bedrivit näringsverksamheten, dock högst 10 år. Avdraget får uppgå till högst tio prisbasbelopp för varje år som driften pågått. Vid beräkning av detta högsta pensionssparavdrag används det prisbasbelopp som gäller det år då verksamheten upphör. För 2011 är prisbasbeloppet 42 800 kr.

Utgångspunkten för att bestämma pensionsnivån och därmed pensionssparavdraget är den förmånsbestämda ITP-planen (ITP avdelning 2; ITP 2) och de förmånsnivåer för livsvarig ålderspension från 65 år som framgår av planen. Avdragsbestämmelserna för arbetsgivare i 28 kap. IL avseende huvud- och kompletteringsregeln är inte tillämpliga vid dispensprövningen enligt 59 kap. IL.

Från det framräknade utrymmet för pensionssparavdrag ska värdet av befintligt pensionsskydd, såväl privat- som tjänstepensionsskydd, räknas av.

Avdraget får inte överstiga summan för beskattningsåret av sådan inkomst av kapital som avser vinst vid avyttring av näringsverksamheten och den avdragsgrundande inkomsten av näringsverksamhet beräknad enligt 59 kap. 4 § IL.

Av 59 kap. 15 § IL framgår att pensionssparavdrag som medges enligt 10 § på grund av att andelar i ett fåmansföretag avyttrats, i första hand ska göras som allmänt avdrag. Pensionssparavdraget som allmänt avdrag begränsas dock till så stor del av kapitalvinsten som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och får inte heller överstiga överskottet i inkomstslaget tjänst. Överskjutande del dras av i inkomstslaget kapital. Pensionssparavdrag som medges enligt 10 § på grund av att andelar i ett fåmanshandelsbolag har avyttrats, ska alltid göras i inkomstslaget kapital.

### **15.3.3 Dödsbon**

Ett dödsbo efter en person som bedrivit näringsverksamhet kan söka dispens hos Skatteverket för att få teckna en pensionsförsäkring till förmån för efterlevande som saknar ett tillfredsställande pensionsskydd (58 kap. 9 § IL). Vid medgivande av en sådan dispens ska Skatteverket också besluta om med vilket



belopp pensionssparavdrag högst kan medges. Beräkning av högsta avdrag sker enligt 59 kap. 10 och 11 §§ IL

## 15.4 Övergångsbestämmelser om pensionsförsäkringar

### Utländska försäkringar före 1969

Försäkring som har tecknats i utomlands bedriven försäkringsrörelse före den 1 januari 1969 kunde enligt äldre regler anses som en pensionsförsäkring. En sådan försäkring ska fortfarande anses utgöra en pensionsförsäkring till den del premierna har betalats före detta datum (2 kap. 6 § ILP). Om premier betalats såväl före som efter den 1 januari 1969 blir utfallande belopp delvis skattepliktiga.

### Övergångsbestämmelser till 1969 års lagstiftning

Under åren 1969–1975 fanns en möjlighet för Riksskatteverket (Rättsnämnden) att förklara att en utländsk försäkring skulle anses utgöra en pensionsförsäkring i KL:s mening (2 kap. 16 § ILP). Nämnden meddelade ungefär 100 sådana dispenser. Dessa försäkringar anses som pensionsförsäkringar enligt de bestämmelser som gällde för sådana försäkringar t.o.m. år 1975.

### Försäkringar före den 21 januari 1975 och före 1976

För pensionsförsäkring som tagits på grund av ansökan som kommit till försäkringsbolagets huvudkontor senast den 20 januari 1975 gäller att avdrag kan medges med högre belopp än det avdragsutrymme som finns enligt 59 kap. 3–6 §§ IL, dock med högst 25 000 kr (2 kap. 10 § ILP). Denna övergångsregel kan fortfarande vara aktuell eftersom avdraget i många fall är begränsat till 12 000 kr. Observera dock att försäkringsavtalet ska vara ingånget för mer än 30 år sedan. Om regeln tillämpas kan avdrag inte dessutom medges enligt ordinarie avdragsutrymme.

De kvalitativa regler som infördes 1975 tillämpas på försäkringar för vilka ansökan om tecknande har kommit in till försäkringsgivarens huvudkontor efter utgången av år 1975. Villkoren i försäkringar som tecknats t.o.m. 1975 fick ändras enligt äldre regler, om ändringen skedde senast under år 1976.

Ändring av försäkringsavtal, som innebär ökad premieförpliktelse totalt sett eller tidigareläggning av premiebetalning, ska anses som ett nytt avtal. Senareläggning av premierna godtas däremot. Ett sådant nytt avtal beträffande s.k. gammal försäkring innebär att de kvalitativa regler som infördes 1975 ska följas för att inte avskattning ska ske (2 kap. 11 § ILP).

**Premier för  
vissa andra  
försäkringar**

Sjuk- och olycksfallsförsäkringar som tecknats före den 1 januari 1988 kan ha tagits i samband med tjänst även om den anställde ska betala premie (punkt 1 tjugoförsta stycket av anvisningarna till 31 § KL i dess lydelse intill den 1 januari 1988; 2 kap. 18 § ILP). Den anställde har i sådant fall avdragsrätt vid beräkning av inkomst av tjänst. För sådana sjuk- och olycksfallsförsäkringar som tecknats 1988 eller senare förutsätts att arbetsgivaren ska betala hela premien om försäkringen ska kunna anses tagen i samband med tjänst. En ytterligare förutsättning för att en sjuk- och olycksfallsförsäkring ska anses tagen i samband med tjänst är att detta meddelats försäkringsgivaren.

## 16 Grundavdrag

### 16.1 Inledning

Bestämmelserna om grundavdrag syftar till att särskilt lindra beskattningen för låginkomsttagare. Storleken på avdraget är beroende av den taxerade förvärvsinkomstens storlek. Grundavdragets storlek är knutet till prisbasbeloppet (pbb) enligt SFB.

Bestämmelserna om grundavdrag för fysiska personer och dödsbon finns i 63 kap. 2–5 §§.

### 16.2 Beräkning av grundavdrag

Grundavdraget får inte överstiga det sammanlagda överskottet av tjänst och aktiv näringsverksamhet sedan allmänna avdrag enligt 62 kap. 1L först gjorts.

Man ska dock bortse från

- sådan utdelning från fåmansföretag eller sådan kapitalvinst från försäljning av andelar i fåmanshandelsbolag och aktier i fåmansföretag som enligt 50 kap. 7 § och 57 kap. ska tas upp som intäkt av tjänst och
- sådana förbjudna lån som avses i 11 kap. 45 §.

Eftersom dessa inkomster liksom inkomst av passiv näringsverksamhet ingår i den taxerade förvärvsinkomsten så påverkar de ändå grundavdragets storlek.

Grundavdraget uppgår till följande belopp:

**Grundavdrag –  
belopp**

Taxerad förvärvsinkomst	Grundavdrag
överstiger inte 0,99 pbb	0,423 pbb
överstiger 0,99 men inte 2,72 pbb	0,423 pbb ökat med 20 % av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 0,99 pbb
överstiger 2,72 men inte	0,77 pbb

Taxerad förvärvsinkomst	Grundavdrag
3,11 pbb	
överstiger 3,11 men inte 7,88 pbb	0,77 pbb minskat med 10 % av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 3,11 pbb
överstiger 7,88 pbb	0,293 pbb

**Fyllt 65 år –  
särskilt belopp**

För dem som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år är grundavdraget beloppet enligt ovan med tillägg av följande särskilda belopp:

Taxerad förvärvsinkomst	Särskilt belopp
överstiger inte 0,98 pbb	0,557 pbb
överstiger 0,98 men inte 0,99 pbb	0,459 pbb ökat med 10 % av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 0,99 men inte 2,72 pbb	0,657 pbb minskat med 10 % av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 2,72 men inte 3,11 pbb	0,112 pbb ökat med 10 % av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 3,11 men inte 3,85 pbb	20 % av den taxerade förvärvsinkomsten minskat med 0,199 pbb
överstiger 3,85 men inte 4,8 pbb	0,186 pbb ökat med 10 % av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 4,8 men inte 7,88 pbb	0,619 pbb ökat med 1 % av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 7,88 men inte 12,21 pbb	1,407 pbb minskat med 9 % av den taxerade förvärvsinkomsten
överstiger 12,21 pbb	0,307 pbb

Grundavdraget avrundas uppåt till helt 100-tal kr. Prisbasbeloppet för 2011 är 42 800 kr.

### 16.2.1 Två beskattningsår

Vid taxeringar för två beskattningsår under samma taxeringsår medges grundavdrag vid båda taxeringarna (RÅ 1957 ref. 48).

### 16.2.2 Helt eller reducerat grundavdrag

#### Obegränsat skattskyldig

Den som varit obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3–7 §§ IL under hela beskattningsåret får helt grundavdrag.

Den som varit obegränsat skattskyldig under endast en del av beskattningsåret får ett reducerat grundavdrag. Avdraget medges med en tolfedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del därav, som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig (63kap.4§ IL). En person som blir obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig under året har rätt till fullt grundavdrag under vissa förutsättningar. Dessa är att överskottet av förvärvsinkomster i Sverige och utomlands uteslutande eller så gott som uteslutande, dvs. till 90 % eller mer, består av överskott av förvärvsinkomster från Sverige.

Skatteverket anser att med överskott av förvärvsinkomster i Sverige avses det överskott i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet som beskattas i Sverige enligt IL oavsett om inkomsterna har källa i Sverige eller inte. Det är inkomsterna före allmänna avdrag och grundavdrag som avses. Inkomster som har källa i Sverige men som inte ingår i den taxerade inkomsten räknas inte med. Inkomster som ingår i den taxerade inkomsten i Sverige och som även beskattas utomlands räknas med i överskottet av förvärvsinkomster i Sverige (Skatteverket 2005-03-03, dnr 130 89071-05/111).

Grundavdraget avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

#### Begränsat skattskyldig

Begränsat skattskyldiga personer kan medges grundavdrag när de beskattas enligt IL för inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Detta förutsätter att överskottet av förvärvsinkomster i Sverige och andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige. Detta gäller för begränsat skattskyldiga som ska beskattas enligt 3 kap. 18 § första stycket 1, 2 och 3, dvs. de som begärt att bli beskattade enligt IL i stället för enligt SINK eller A-SINK samt de som beskattas för näringsverksamhet från fast driftställe eller fastighet i Sverige.

Självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § IL). Denna bestämmelse påverkar tillämpningen av ett antal andra regler,

bl.a. gällande grundavdrag, allmänna avdrag och pensionssparavdrag.

**Självständig näringsverksamhet utomlands**

Grundavdrag medges mot överskott av aktiv näringsverksamhet (63 kap. 5 § IL). Det innebär att svensk näringsidkare som endast är verksam genom självständig näringsverksamhet utomlands inte kan få grundavdrag enligt IL:s bestämmelser. Näringsidkare som är verksam som näringsidkare både i Sverige och utomlands kan inte heller få grundavdrag mot överskott av den utländska näringsverksamheten om den är självständig i förhållande till den svenska näringsverksamheten.

**EU-rätt**

Enligt artikel 49 EUF-fördraget är inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium i princip förbjudna. En bestämmelse med motsvarande innehåll finns i artikel 31 i EES-avtalet. EUF-fördragets bestämmelser är överordnade den svenska skattelagstiftningen och skatteregler som strider mot fördraget får inte tillämpas om de är till nackdel för den enskilde. EU-domstolens praxis innebär att det är förbjudet att ha bestämmelser som hindrar det egna landets medborgare från att etablera sig i annan medlemsstat.

När självständig näringsverksamhet bedrivs utomlands kan IL:s bestämmelser gällande grundavdrag, allmänna avdrag och pensionssparavdrag medföra en sämre behandling av den utländska näringsverksamheten än om den bedrivits i Sverige. Skatteverket anser därför att näringsidkare som bedriver självständig näringsverksamhet i annat EES-land kan begära att bli beskattad för dess resultat på samma sätt som när verksamhet bedrivs i Sverige (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111). Det innebär att om näringsverksamhet som enbart bedrivs i annat EES-land skulle klassificeras som aktiv näringsverksamhet om den bedrivits i Sverige kan avdragen medges. Om verksamhet bedrivs både i Sverige och självständigt i annat EES-land görs en gemensam bedömning av hela verksamheten för att komma fram till om den är aktiv eller passiv.

Eftersom EUF-fördragets bestämmelser är överordnade den interna skattelagstiftningen ska Skatteverket beakta gemenskapsrätten. Skatteregler som strider mot EUF-fördraget får i princip inte tillämpas om de är till nackdel för den skattskyldige. När det gäller de aktuella bestämmelserna är det många gånger svårt att avgöra vad som är till fördel eller nackdel för den skattskyldige och han har alltid rätt att bli beskattad enligt IL:s bestämmelser om det är till fördel. Av Skatteverkets skrivelse

2008-12-17, dnr 131 774559-08/111 framgår att ett val att tillämpa EU-fördragets bestämmelser även påverkar andra möjligheter till avdrag och kvittning av inkomster vilket får betydelse för betalning av skatt och egenavgifter. Det innebär att en bedömning av vad som är till fördel eller nackdel över tid för den skattskyldige inte är möjlig för Skatteverket att göra. Skatteverket frångår därför inte IL:s ordalydelse annat än på en uttrycklig begäran från den skattskyldige.

### **16.2.3 Dödsbo**

För det beskattningsår då dödsfallet inträffat gäller att dödsboet är berättigat till grundavdrag med samma belopp som skulle ha utgått om den avlidne levt under hela året. Dödsbo efter en person som har flyttat till Sverige under beskattningsåret och var bosatt här vid dödsfallet, medges grundavdrag från tidpunkten för inflyttningen till beskattningsårets utgång med en tolfedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del därav. På motsvarande sätt som angetts under avsnitt 16.2.2 medges fullt grundavdrag under där angivna förutsättningar (4 kap. IL).

Dödsbo efter en person som avlidit under beskattningsåret men då 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 tolfedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del av kalendermånad som den avlidne varit bosatt här i riket under beskattningsåret. På motsvarande sätt som angetts under avsnitt 16.2.2 medges fullt grundavdrag under där angivna förutsättningar.

Dödsbon har inte rätt till grundavdrag för senare år än det år då dödsfallet inträffade.

## **16.3 Ideell förening och registrerat trossamfund**

Ideell förening och registrerat trossamfund, som uppfyller kraven i 7 kap. 7 § IL, får grundavdrag med 15 000 kr vid den statliga taxeringen (63 kap. 11 § IL).





## 17 Beräkning av skatten

### 17.1 Inledning

Bestämmelserna om skatteberäkning och skattereduktion finns i kapitel 65 och 67 i IL.

Skatt avrundas nedåt så att öretal faller bort (23 kap. 1 § SBL).

### 17.2 Fysiska personer

#### 17.2.1 Kommunal inkomstskatt

Fysiska personer betalar kommunalskatt. Reglerna om fysiska personer gäller också för dödsbon (4 kap. IL).

#### Obegränsat skattskyldiga

För fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten summan av skattesatserna för kommunalskatt och landstingsskatt i hemortskommunen för året före taxeringsåret multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Den till kommunal inkomstskatt beskattningsbara förvärvsinkomsten är underlag också för

- begravningsavgift enligt 9 kap. begravningslagen (1990:1144), som betalas av den som är folkbokförd i Sverige,
- kyrkoavgift enligt 7 § i lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan, som betalas av medlem i Svenska kyrkan,
- avgift som medlem i annat trossamfund betalar om samfundet har statlig hjälp med att ta in avgifterna, lag (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.

#### Hemortskommun

Med hemortskommun menas den kommun där den skattskyldige var folkbokförd den 1 november året före inkomståret. Vid 2012 års taxering är det alltså den skattskyldiges folkbokföring den 1 november 2010 som avgör vilken kommun som är den skattskyldiges hemortskommun (65 kap. 3 § andra stycket IL, 22 kap. 1 a § SBL).

Om den skattskyldige varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under någon del av inkomståret, men inte skulle ha varit

folkbokförd här den 1 november året före inkomståret, avses med hemortskommun den kommun där personen först var bosatt eller stadigvarande vistades. För den som är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning och tidigare bosättning i Sverige anses som hemortskommun den kommun till vilken anknytningen är starkast under året före inkomståret.

Med hemortskommun för dödsbo menas den dödes hemortskommun för dödsåret. Om den döde hade bytt folkbokföringsort efter den 1 november året före dödsåret, ska dock som hemortskommun för dödsboet från och med andra taxeringsåret efter dödsåret anses vara den kommun där den döde hade sin sista rätta folkbokföringsort.

#### **Begränsat skattskyldiga**

För fysiska personer som är begränsat skattskyldiga till kommunal inkomstskatt under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 % av den beskattningsbara förvärvsinkomsten. En sådan person är skattskyldig till kommunal inkomstskatt endast för vissa inkomster, se 3 kap. 17–19 §§ IL.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 IL är den kommunala inkomstskatten summan av de skattesatser för kommunal skatt och landstingsskatt som genomsnittligt tillämpas för beskattningsåret, multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

För begränsat skattskyldiga personer som avses i avsnitt 6.2.2 (3 kap. 17 § 2–4 IL) med anknytning till utländsk stats beskickning tillämpas bestämmelserna om skattesats och hemortskommun i andra och fjärde styckena här ovan.

#### **17.2.2 Statlig inkomstskatt**

Den statliga inkomstskatten för fysiska personer tas ut på förvärvsinkomster, kapitalinkomster och avsättning till expansionsfond. Statlig inkomstskatt beräknas bara om underlaget för skatten är minst 100 kr. Gränsvärdet gäller för respektive underlag.

#### **Förvärvsinkomster**

Den statliga skatten på förvärvsinkomster är

- 20 % av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en nedre skiktgräns, och
- 5 % av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger en övre skiktgräns.

Vid 2012 års taxering är den nedre skiktgränsen 383 000 kr och den övre skiktgränsen 548 300 kr (SFS 2010:1331).

Skiktgränserna uppgår till skiktgränserna för det föregående taxeringsåret multiplicerat med ett jämförelsetal, uttryckt i procent. Jämförelsetalet anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni andra året före taxeringsåret och prisläget i juni tredje året före taxeringsåret plus två procentenheter. Skiktgränserna fastställs av regeringen före utgången av andra året före taxeringsåret. De avrundas nedåt till helt hundratal kr.

För dödsbon gäller att från och med det fjärde beskattningsåret efter dödsfallsåret är skatten, utöver vad som sägs ovan, 20 % av hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten upp till den nedre skiktgränsen.

**Kapitalinkomster**

Skatten på kapitalinkomster är 30 % av överskottet i inkomstslaget kapital.

**Avsättning till  
expansionsfond**

Expansionsfondsskatten är 26,3 % av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond (se 34 kap. IL). När avdraget återförs ska 26,3 % av minskningen av fonden tillgodoräknas den skattskyldige.

**17.2.3 Skattereduktion**

En skattereduktion innebär att den uträknade skatten minskas. Det är bara för skattereduktion för husarbete som den skattskyldige ska göra en begäran i självdeklarationen, i övriga fall medges skattereduktionen automatiskt av Skatteverket i samband med beslut om slutlig skatt.

Alla regler om skattereduktioner finns i 67 kap. IL, förutom reglerna om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift som finns i en egen lag (SFS 2008:826).

**17.2.3.1 Skattereduktion för underskott av kapital**

Uppkommer det ett underskott av kapital ska skatten minskas med 30 % av underskottet, om detta inte överstiger 100 000 kr. Den del av underskottet som överstiger 100 000 kr ska minska skatten med 21 % av denna del av underskottet.

**17.2.3.2 Skattereduktion för allmän pensionsavgift**

Den som har inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete ska enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift betala allmän pensionsavgift.

Den allmänna pensionsavgiften är 7 % på årsinkomster upp till 8,07 gånger det för året gällande inkomstbasbeloppet. Den högsta allmänna pensionsavgiften för år 2011 är 29 400 kr (inkomstbasbeloppet är 52 100 kr för år 2011).

Den allmänna pensionsavgiften påförs av Skatteverket och ingår i skattetabellerna för preliminär skatt. Av den allmänna pensionsavgift som påförs vid inkomsttaxeringen medges skattereduktion med hela avgiften.

### **17.2.3.3 Skattereduktion för sjöinkomst**

Den som har sjöinkomst tillgodoförs, förutom det vanliga grundavdraget och jobbskatteavdraget, också ett sjöinkomstavdrag och en skattereduktion för sjöinkomst. Läs mer om detta i avsnitt 25.

### **17.2.3.4 Skattereduktion för kommunal fastighetsavgift för pensionärer m.fl.**

Regeln om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift tillämpades första gången vid 2009 års taxering och innebär att fastighetsavgiften efter skattereduktionen inte ska överstiga fyra procent av den avgiftsskyldiges inkomst. (Lag (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsskatt, prop. 2007/08:156.)

#### **Vem kan få skattereduktion?**

Skattereduktion tillgodoses en fysisk person som

1. under hela året före taxeringsåret varit ägare av en reduktionsfastighet för vilken han eller hon är avgiftsskyldig enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift och som fyllt 65 år vid ingången av året före taxeringsåret, eller
2. under året före taxeringsåret har fått sjuk- eller aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken, eller
3. under året före taxeringsåret har fått ersättning enligt lagstiftning om social trygghet i en annan stat inom EES, om ersättningen betalas ut enligt grunder som är jämförbara med vad som gäller för sjuk- eller aktivitetsersättning.

Den person som har avlidit under året eller dödsboet efter denna kan inte tillgodoses skattereduktion, eftersom kravet på att man varit bosatt på fastigheten under hela året då inte är uppfyllt.

#### **Reduktionsfastighet**

Med reduktionsfastighet avses en permanentbostad i form av en småhusenhet eller ett småhus på en lantbruksenhet, där ägaren varit bosatt hela året före taxeringsåret. Även småhus på annans mark (på ofri grund) som är ägarens permanentbostad, räknas som reduktionsfastighet. Den avgiftsskyldige anses bosatt på den fastighet där han eller hon rätteligen ska vara folkbokförd. Fritidsfastigheter omfattas inte av regeln.

- Spärrbeloppet** För beräkningen av skattereduktion fastställs ett spärrbelopp. Spärrbeloppet är fyra procent av summan av
- den avgiftsskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst enligt 1 kap. 5 § IL (inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet), och
  - den avgiftsskyldiges överskott i inkomstslaget kapital enligt 1 kap. 6 § IL.
- Spärrbeloppet är indexbundet så att det varje år följer prisbasbeloppets förändring jämfört med 2008. För 2011 är spärrbeloppet lägst 2 922 kr.
- Skattereduktionen** Om den kommunala fastighetsavgiften överstiger spärrbeloppet, ska den avgiftsskyldige tillgodoräknas en skattereduktion som motsvarar skillnaden mellan fastighetsavgiften och spärrbeloppet.
- Ingen ansökan** Skattereduktionen medges i de allra flesta fall automatiskt från den slutliga skatten, om förutsättningarna är uppfyllda. Viss manuell hantering kan dock aktualiseras för den som uppburit sådana utländska ersättningar som är jämförbara med sjuk- eller aktivitetsersättning.

#### **17.2.3.5 Skattereduktion för arbetsinkomster**

Fysiska personer som varit obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret, har rätt till skattereduktion för arbetsinkomster (67 kap. 5–9 §§ IL). En inkomst som är undantagen från beskattning, t.ex. på grund av sexmånadersregeln, ger dock inte rätt till skattereduktion (3 kap. 9 § IL).

Rätt till skattereduktion för arbetsinkomster har också de som är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 eller 2 IL, om deras överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av näringsverksamhet i Sverige.

Inkomst från självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands är arbetsinkomst som grundar rätt till jobbskatteavdrag om näringsidkaren har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning (67 kap. 6 § IL). Att arbete utförts i inte oväsentlig omfattning är samma krav som uppställs för att en näringsverksamhet ska anses vara aktiv (2 kap. 23 § IL). Det innebär att en aktivt bedriven självständig näringsverksamhet utomlands berättigar till jobbskatteavdrag trots att den i övrigt behandlas som en passiv näringsverksamhet enligt IL:s bestämmelser.

Förarbetena finns i prop. 2006/07:1, 2007/08:22, 2008/2009:39 och 2009/10:42.

#### **EU-rätt**

Enligt artikel 49 EUF-fördraget är inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium i princip förbjudna. En bestämmelse med motsvarande innehåll finns i artikel 31 i EES-avtalet. EUF-fördragets bestämmelser är överordnade den svenska skattelagstiftningen och skatteregler som strider mot fördraget får inte tillämpas om de är till nackdel för den enskilde. EU-domstolens praxis innebär att det är förbjudet att ha bestämmelser som hindrar det egna landets medborgare från att etablera sig i annan medlemsstat.

När självständig näringsverksamhet bedrivs utomlands kan IL:s bestämmelser gällande grundavdrag, allmänna avdrag och pensionssparavdrag medföra en sämre behandling av den utländska näringsverksamheten än om den bedrivits i Sverige. Skatteverket anser därför att näringsidkare som bedriver självständig näringsverksamhet i annat EES-land kan begära att bli beskattad för dess resultat på samma sätt som när verksamhet bedrivs i Sverige (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111). Det innebär att om näringsverksamhet som enbart bedrivs i annat EES-land skulle klassificeras som aktiv näringsverksamhet om den bedrivits i Sverige kan avdragen medges. Om verksamhet bedrivs både i Sverige och självständigt i annat EES-land görs en gemensam bedömning av hela verksamheten för att komma fram till om den är aktiv eller passiv.

Eftersom EUF-fördragets bestämmelser är överordnade den interna skattelagstiftningen ska Skatteverket beakta gemenskapsrätten. Skatteregler som strider mot EUF-fördraget får i princip inte tillämpas om de är till nackdel för den skattskyldige. När det gäller de aktuella bestämmelserna är det många gånger svårt att avgöra vad som är till fördel eller nackdel för den skattskyldige och han har alltid rätt att bli beskattad enligt IL:s bestämmelser om det är till fördel. Av Skatteverkets skrivelse 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111 framgår att ett val att tillämpa EU-fördragets bestämmelser även påverkar andra möjligheter till avdrag och kvittning av inkomster vilket får betydelse för betalning av skatt och egenavgifter. Det innebär att en bedömning av vad som är till fördel eller nackdel över tid för den skattskyldige inte är möjlig för Skatteverket att göra. Skatteverket frångår därför inte IL:s ordalydelse annat än på en uttrycklig begäran från den skattskyldige.

**Arbetsinkomster**

Med arbetsinkomster menas sådan inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete som anges i 59 kap. 8–12 §§, 13 § 10, 12 och 13, 14 § första stycket 1–3 och 5 samt 15–19, 21 och 27 §§ socialförsäkringsbalken med undantag för sådana inkomster som anges i 59 kap. 23, 25, 26 och 28 §§ samma balk. Som arbetsinkomst avses även inkomst från självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands, om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning har arbetat i verksamheten.

Inkomster som ger rätt till jobbskatteavdrag är t.ex. lön och arvode, sjuklön från arbetsgivare, avgångsvederlag, dagpenning till totalförsvarspåverkade, tillfällig förvärvsverksamhet av självständigt bedrivna verksamheter (hobby m.m.) samt inkomst av aktiv näringsverksamhet.

Vid beräkningen av skattereduktionen ska arbetsinkomsterna minskas med kostnader som dragits av i inkomstlaget tjänst, och sjukpenning hänförlig till inkomst av annat förvärvsarbete. Arbetsinkomsterna ska också minskas med allmänna avdrag enligt 62 kap. IL och sjöinkomstavrdrag enligt 64 kap. IL samt avrundas nedåt till helt hundratal kr.

**Inkomster som inte ger rätt till jobbskatteavdrag**

Inkomster som inte ger rätt till jobbskatteavdrag är t.ex. sjukpenning från Försäkringskassan, föräldrapenning, ersättning från arbetslöshetskassa, aktivitetsstöd och pension.

Jobbskatteavdraget påverkar endast den kommunala inkomstskatten och inte andra avgifter som allmän pensionsavgift, begravningsavgift eller avgift till trossamfund.

Förarbetena finns i prop. 2006/07:1, 2007/08:22, 2008/09:39 och 2009/10:42.

**Jobbskatteavdrag vid 2011 års taxering – inte fyllt 65 år**

Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som inte fyllt 65 år

<i>Arbetsinkomst</i>	<i>Jobbskatteavdrag</i>
– 0,91 PBB	$(AI-GA)*KI$
0,91 PBB – 2,72 PBB	$(0,91 \text{ PBB} + 0,304*(AI - 0,91 \text{ PBB}) - GA)*KI$
2,72 PBB – 7,00 PBB	$(1,461 \text{ PBB} + 0,095*(AI - 2,72 \text{ PBB}) - GA)*KI$
7,00 PBB –	$(1,868 \text{ PBB}-GA)*KI$

Anm.: PBB = Prisbasbelopp, 42 800 kr för 2011 AI = Arbetsinkomst, GA= Grundavdrag, KI = Skattesatsen för kommunal inkomstskatt

**Jobbskatteavdrag  
vid 2011 års  
taxering  
– fyllt 65 år**

För dem som vid beskattningsårets ingång fyllt 65 år är skattereduktionen högre.

Beräkning av jobbskatteavdraget för personer som fyllt 65 år

<i>Arbetsinkomst</i>	<i>Jobbskatteavdrag</i>
överstiger inte 100 000 kr	20 % av arbetsinkomsterna
överstiger 100 000 kr men inte 300 000 kr	15 000 kr + 5 % av arbetsinkomsterna
överstiger 300 000 kr	30 000 kr

**17.2.3.6 Skattereduktion för husarbete**

Skattereduktion kan under vissa förutsättningar medges för kostnader avseende hushållsarbete med högst 50 000 kr per beskattningsår. Reglerna om skattereduktion för hushållsarbete finns i 67 kap. 11–19 §§ IL, i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och i SKV M 2010:2.

Följande propositioner finns:

- prop. 2006/07:94 Hushållstjänster
- prop. 2007/08:13 Förmån av hushållstjänster
- prop. 2007/08:55 Ansökningstid hushållstjänster
- prop. 2008/09:77 Fakturamodellen, hushållsarbeten
- prop. 2008/09:178 ROT-arbeten

Som hushållsarbete behandlas även reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad (rotarbeten) av ett småhus, ägarlägenhet eller bostadsrätt som ägs av den som ansöker om skattereduktion. Hushållsarbete och rotarbete tillsammans kallas för husarbete.

**Vem får  
skattereduktion?**

Fysisk person som är obegränsat skattskyldig, vid beskattningsårets utgång har fyllt 18 år och har haft utgifter för husarbete eller fått skattepliktig förmån av husarbete kan få skattereduktion om vissa förutsättningar är uppfyllda. Observera att det inte krävs att en viss del av förvärvsinkomsterna ska vara svenska förvärvsinkomster.

Skattereduktion för hushållsarbete medges för arbete i/på bostad som med nyttjande- eller äganderätt helt eller till väsentlig del används för boende inom EES. För rotavdrag krävs också att bostaden ägs av den som begär skattereduktion.



Skattereduktion kan även tillgodoräknas den som är begränsat skattskyldig om han är skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 1,2 eller 3 IL och överskottet av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.

Skattereduktion tillgodoräknas även dödsbo för husarbete som har utförts före dödsfallet.

**Vad räknas som husarbete?**

Följande räknas som husarbete:

- Städarbete eller annat rengöringsarbete som utförs i bostaden.
- Vård av kläder och hemtextilier som utförs i bostaden.
- Matlagning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden.
- Snöskottning som utförs i nära anslutning till bostaden.
- Häck- och gräsklippning samt krattning och ogräsrensning som utförs på tomt eller i trädgård i nära anslutning till bostaden.
- Barnpassning som utförs i eller i nära anslutning till bostaden samt lämning och hämtning till och från förskola, skola, fritidsaktiviteter eller liknande.
- Annan omsorg eller tillsyn än barnpassning som en fysisk person behöver och som utförs i eller i nära anslutning till bostaden eller i samband med promenader, bankbesök, besök vid vårdcentral eller andra liknande enklare ärenden.
- Reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av ett småhus eller en ägarlägenhet som ägs av den som begär skattereduktion.
- Reparation, underhåll samt om- och tillbyggnad av en lägenhet som upplåtits med bostadsrätt om lägenheten innehas av den som begär skattereduktion, arbetet utförs i lägenheten och avser sådana åtgärder som bostadsrättsinnehavaren svarar för.

**Vad räknas inte som husarbete?**

Som husarbete räknas inte: arbete som enbart avser installationer och service på maskiner och andra inventarier i småhus, ägarlägenhet eller bostadsrätt.,

- arbete för vilket försäkringsersättning lämnats,
- arbete för vilket bidrag eller annat stöd lämnats från staten, en kommun eller ett landsting, eller

- om- eller tillbyggnad av ett småhus för vilket fastighetsavgift inte har tagits ut enligt 6 § lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift.

**– Installationer och service**

Arbetskostnad som enbart avser installationer av inventarier ger inte rätt till skattereduktion. Detta innebär att exempelvis inkoppling av vitvaror, installation av parabolantenn och montering av persienner inte ger rätt till skattereduktion.

I vissa fall medför installationen visst byggarbete. För att underlätta handläggningen har Skatteverket godkänt att vissa installationer som regelmässigt innefattar byggarbete ger rätt till skattereduktion. Exempel på sådana arbeten är installation av värmepanna, värmepump och braskamin samt montering av markiser.

Reparation och service av inventarier är normalt inte att jämställa med byggarbete och skattereduktion ska därför inte medges för sådana arbeten. Exempel på sådana arbeten är reparation och service av värmepanna, värmepump och vitvaror samt reparation av persienner.

Skattereduktion medges för underhåll av fastighet, och Skatteverket har därför även beslutat att godkänna avloppsrensning, rengöring av imkanaler, viss sotning samt rengöring av fasad som underhåll av fastighet trots att dessa arbeten inte är att jämställa med byggarbete. Dessa arbeten är dock att räkna som underhåll för att bibehålla fastighetens skick. Dessa arbeten ligger också förhållandevis nära rengöringsarbete.

**– Försäkringsersättning**

Skattereduktion medges inte för arbete där försäkringsersättning har betalats ut. Om man i samband med åtgärdandet av försäkringsskadan även utför tilläggsarbeten, som inte har att göra med återställandet efter den ursprungliga skadan, kan skattereduktion medges för tilläggsarbetet. Skattereduktion kan inte medges för åtgärder på de delar där försäkringsersättningen reducerats på grund av åldersavdrag. Om försäkringsersättning uttryckligen endast betalats ut för material kan skattereduktion medges för arbetskostnaden (Skatteverket 2010-05-27, dnr 131 338276-10/111).

**– Kommunala bolag**

Skattereduktion medges inte för husarbete som är subventionerat av staten, en kommun eller ett landsting. Om kommunalägda bolag tillhandahåller husarbete till marknadsmissig taxa ger den arbetskostnaden dock rätt till skattereduktion (Skatteverket 2009-02-26, dnr 131 218722-09/111),

**– Nybyggnation**

Skattereduktion (rotavdrag) medges inte för nybyggnation samt om- och tillbyggnadsarbeten på nybyggda småhus under den tid

småhusen är helt befriade från kommunal fastighetsavgift. Rot-avdrag ska inte heller medges för arbeten som utförs före det fastighetstaxeringsår när småhuset taxeras som färdigställt (nybyggt). Sådana arbeten får anses vara en del i slutförandet av nybyggnationen, och inte om- eller tillbyggnation (Skatteverket 2009-12-15, dnr 131 864914-09/111).

Detta innebär att för arbete som utförts under 2011 kan fastigheter med värdeår till och med 2005 få skattereduktion, under 2012 gäller detsamma för värdeår till och med 2006.

### **Markarbete**

Skattereduktion för rotarbete medges för markarbete som utförs på småhusfastighet som ägs och nyttjas av den som ansöker om skattereduktion. Markarbete som ger rätt till skattereduktion kan avse

- el-, vatten och avloppsledningar,
- dränering av husgrund,
- ledningar för elektronisk kommunikation,
- anläggning för värmeförsörjning,
- borrhning och grävning för berg- och jordvärme samt
- arbete med borrhning eller nedgrävning av brunn.

Detta under förutsättning att arbetet sker i nära anslutning till bostadshuset, på småhusets tomt, och att värme, vatten, avlopp, elektricitet och elektronisk kommunikation ska tillföras bostadshuset eller komplementhuset. Skattereduktion kan inte medges för markarbete som utförs till byggnad på ofri grund. Skattereduktion för markarbete som utförs på tomt som innehas med tomträtt kan medges förutsatt att övriga förutsättningar för skattereduktion är uppfyllda.

Skattereduktion medges även för arbete med att återställa det uppgrävda området förutsatt att återställningsarbetet utförs så snart det kan ske, dock senast inom sex månader från det att det markarbete som gav rätt till skattereduktion utfördes.

Med återställningsarbete avses sådant arbete som är nödvändigt för att återställa det uppgrävda området i ursprungligt skick. Skattereduktion medges inte för sådant återställningsarbete som innebär en förbättring eller förändring (nyanläggning) av det uppgrävda området.

Skattereduktion för husarbete medges endast för arbetskostnaden. Det innebär att skattereduktion bara kan medges för

arbetskostnaden för den eller de personer som utför grävarbetet. Maskinkostnaden, som vid markarbete oftast utgör den största delen av kostnaden, ger inte rätt till skattereduktion (Skatteverket 2011-03-11, dnr 131 113498-11/111).

**Vad räknas som bostad?**

Med bostad menas utrymme som med nyttjanderätt eller äganderätt helt eller till väsentlig del används för boende inom EES. Till bostad räknas även biutrymmen som garage, förråd och tvättstuga. Vid dubbelt boende eller tillfälligt arbete omfattas båda bostäderna av begreppet bostad och skattereduktion kan medges för båda.

Med bostad menas inte hotell, pensionat eller vandrarhem. Däremot medges skattereduktion för t.ex. städning vid tillfällig hyra av stuga.

**Ägare av bostad**

Den som äger ett småhus, ägarlägenhet eller en bostadsrätt har rätt till skattereduktion för rotarbete. Med ägare avses i dessa sammanhang den som undertecknat köpehandlingarna och som därmed är eller kan bli lagfaren ägare till fastigheten, eller för bostadsrätt medlem i bostadsrättsföreningen. En person som är dold ägare medges inte skattereduktion för rotarbete (Skatteverket 2009-12-11, dnr 131 913846-09/111).

För att kunna få skattereduktion ska man bo i bostaden. Skattereduktion medges inte för arbeten i en bostad som är uthyrd (RÅ 2010, ref. 109).

För dödsbo med flera delägare kan skattereduktion inte medges delägare som har betalat rotarbete på bostad som ägs av dödsboet. Sådant deläggande i dödsbo är inte att jämställa med ägande av fastighet. För att skattereduktion ska kunna medges krävs att arvskitte har skett, att sökanden har tillskiftats fastigheten och att han bor i bostaden där rotarbetet utförs. För dödsbo med bara en delägare (enmansdödsbo) kan skattereduktion för rotarbete medges dödsbodelägaren för arbete som utförts och betalats efter det att bouppteckningen registrerats (Skatteverket 2011-02-15, dnr 131 218722-09/111).

**Villkor för skattereduktion**

För rätt till skattereduktion ska det utförda husarbetet vara hänförligt till den som begär skattereduktion eller dennes förälders hushåll. Föräldern ska dock vara bosatt i Sverige.

Husarbetet får inte utföras av den som begär skattereduktion eller av en närstående till denne.

Den som utför husarbete (utföraren) ska ha F-skattsedel när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut. Ett

arbete som utförs av någon som bedriver näringsverksamhet men som inte har F-skattsedel ger inte rätt till skattereduktion. Om den som utfört arbetet har en A-skattsedel och inte är skattskyldig för mervärdesskatt så ska redovisning av arbetsgivaravgifter på ersättning för arbetet ha skett i en förenklad skattedeklaration.

Om husarbetet har utförts utomlands och utföraren inte har bedrivit någon näringsverksamhet i Sverige, ska utföraren när avtalet om arbetet träffas eller när ersättningen betalas ut ha ett intyg eller någon annan handling som visar att företaget i fråga om skatter och avgifter i sitt hemland genomgår motsvarande kontroll som en innehavare av F-skattsedel.

**Underlag för skattereduktion**

Underlag för skattereduktionen är

- belopp som har legat till grund för preliminär skattereduktion som har tillgodoräknats för beskattningsåret enligt den s.k. fakturamodellen,
- värdet av förmån av husarbete under beskattningsåret och
- sådan ersättning för husarbete och arbetsgivaravgifter för denna ersättning som har redovisats för beskattningsåret i en förenklad skattedeklaration.

I underlaget räknas inte utgifter för material, utrustning och resor in.

**Skattereduktionens storlek**

Skattereduktionen uppgår till

- belopp motsvarande den preliminära skattereduktionen enligt den s.k. fakturamodellen,
- 50 % av värdet av förmån av husarbete, och
- belopp motsvarande de arbetsgivaravgifter i fråga om sådan ersättning för husarbete som har redovisats i en förenklad skattedeklaration.

Skattereduktionen är högst 50 000 kr per beskattningsår och person.

**Exempel – beräkning av skattereduktion**

*Exempel*

Tove och Kim bor i ett småhus med värdeår 2001 som ägs av Tove. De har tillsammans köpt städtjänster för 10 000 kr och byggt till huset för en arbetskostnad om 200 000 kr. Kims statliga och kommunala skatt samt

fastighetsavgift uppgår till 100 000 kr. Toves skatt uppgår till 40 000 kr. Hur stor blir deras skattereduktion?

För att få skattereduktion för hushållsarbete (städ-tjänsterna) räcker det att man använder huset som bostad, vilket innebär att underlaget för skattereduktion blir 5 000 kr var.

För att få skattereduktion för rotarbeten (tillbyggnaden) krävs även att man äger fastigheten. Detta innebär att det bara är Tove som kan få skattereduktion för tillbyggnaden.

Tove kan få skattereduktion med högst 40 000 kr, vilket motsvarar hennes slutliga skatt enligt ovan. Skattereduktionen beräknas till 50 % av underlaget 205 000 kr = 102 500 kr. Eftersom hon som mest kan få skattereduktion motsvarande den slutliga skatten enligt ovan kan hon inte utnyttja den överskjutande delen om 62 500 kr (102 500 - 40 000). Skattereduktionen kan inte heller sparas till nästa år.

Kim får skattereduktion med 5 000 kr. Eftersom Tove i detta fall inte kan utnyttja hela sin skattereduktion och då de köpt städtjänsterna tillsammans kan Kim få skattereduktionen för hela städtjänsten.

#### **Husarbeten 2011**

För husarbeten som är utförda och betalda under 2011 finns det alltså följande sätt att få skattereduktion:

##### **– Faktura-modellen**

Fakturamodellen infördes den 1 juli 2009 och gäller för husarbeten som utförs och betalas från och med detta datum. Den som köper husarbeten ska bara betala halva arbetskostnaden inklusive moms. Den som säljer husarbeten (utföraren) fakturerar kunden som vanligt men gör ett avdrag med halva arbetskostnaden inklusive moms. När köparen har betalat fakturan ansöker utföraren om utbetalning av resterande del av beloppet hos Skatteverket. När utbetalningen görs tillgodoförs köparen en preliminär skattereduktion. Köparen får alltså skattereduktionen direkt vid köpet (prop. 2008/2009:77, lag (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete).

##### **– Förmån av husarbete**

Om arbetsgivaren erbjuder de anställda förmån av husarbete beskattas de anställda för denna förmån. Förmånen värderas till marknadsvärdet, dvs. det pris den anställde själv skulle få betala för motsvarande tjänst. Arbetsgivaren ska lämna kontrolluppgift om både den totala förmånen samt den del som avser arbetskostnad och alltså grundar rätt till skattereduktion. Genom

att uppgifterna förtrycks i inkomstdeklarationen räcker det med att den anställda godkänner dessa för att skattereduktion för förmån ska medges, om övriga förutsättningar är uppfyllda (prop. 2007/2008:13).

**– Anlita en privatperson**

Från den 1 juli 2009 kan man anlita en fysisk person som inte bedriver näringsverksamhet och som saknar F-skattsedel för ett husarbete. Köparen får då göra ett avdrag som motsvarar redovisad arbetsgivaravgift. Arbetsgivaravgiften ska redovisas i en förenklad skattedeklaration. Avdraget är preliminärt och fastställs i samband med den årliga taxeringen.

Anlitar man en person som har A-skattsedel gäller särskilda regler för skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, kontrolluppgift m.m. Vilka regler som gäller beror på hur stor ersättning som betalas ut.

**Betalning**

Skattereduktion för husarbete kan bara medges med belopp som har legat till grund för preliminär skattereduktion under beskattningsåret. För att preliminär skattereduktion ska kunna medges och utbetalning till utföraren göras krävs att det aktuella arbetet är såväl utfört som betalat. Det är ett krav att den del av arbetet som betalningen avser ska vara utfört.

**Förskotts-  
inbetalning eller  
betalning a conto**

För att skattereduktion för husarbete ska kunna medges krävs att kunden vid varje betalningstillfälle enbart betalar del av den fakturerade arbetskostnaden, normalt hälften. Detta gäller även i de fall kunden och utföraren kommit överens om att betalning ska ske a conto eller genom delbetalning. Arbetskostnaden bör vara uträknad och dokumenterad i varje enskild faktura. När det arbete som a conto-betalningen eller delbetalningen avser är utfört kan utföraren ansöka om utbetalning från Skatteverket.

Eftersom varje betalning har ett eget värde oavsett om betalningen sker som förskottsbetalning, a conto, delbetalning eller slutbetalning kan skattereduktion inte medges om kunden har betalat hela den delfakturerade arbetskostnaden i förskott eller enligt a conto. Detta gäller även om en slutreglering av betalningen görs i samband med att arbetet slutförs och slutfaktura skickas ut (Skatteverket 2011-11-10, dnr 131 639108-11/111).

**Betalning vid  
årsskifte**

Vid betalning i förskott över ett årsskifte gäller särskilda regler. För att kunden ska få skattereduktion för en betalning som görs år 1 krävs att nedanstående punkter är uppfyllda. Detsamma gäller för att utföraren ska få utbetalning från Skatteverket.

Det arbete som hänför sig till den aktuella delbetalningen måste ha utförts senast den 31 januari år 2.

Utföraren måste dessutom ha ansökt om utbetalning hos Skatteverket senast den 31 januari år 2.

#### **17.2.3.7 Turordning m.m.**

Skattereduktion görs i följande ordning:

1. För kommunal fastighetsavgift
2. För sjöinkomst
3. För allmän pensionsavgift
4. För arbetsinkomst (jobbskatteavdrag)
5. För underskott av kapital
6. För husarbete

Skattereduktion sker mot kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt, kommunal fastighetsavgift och statlig fastighets-skatt. Skattereduktion för arbetsinkomster ska dock räknas av endast mot kommunal inkomstskatt (67 kap. 2 § IL och 11 kap. 9 § SBL).

### **17.3 Juridiska personer**

För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 26,3 % av den beskattningsbara inkomsten (SFS 2008:1343).

För investeringsfonder är skatten 30 %.

### **17.4 Gemensamma bestämmelser**

För att hindra att en inkomst beskattas dubbelt, dvs. såväl i Sverige som i annan stat, får regeringen medge befrielse helt eller delvis från statlig inkomstskatt, om ömmande omständigheter eller annars synnerliga skäl föreligger. Någon motsvarande möjlighet för regeringen att efterskänka kommunal inkomstskatt finns inte.

I lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt finns bestämmelser om avräkning av utländsk skatt för obegränsat skattskyldiga och i vissa fall även för begränsat skattskyldiga.



## **18 Skatt på ackumulerad inkomst**

### **18.1 Inledning**

Bestämmelser om hur skatten beräknas för fysiska personer som har ackumulerad inkomst i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet i vissa fall finns i 66 kap. IL.

En ackumulerad inkomst är en inkomst som hänför sig till minst två år. För att undvika tröskeeffekter vid den statliga inkomstbeskattningen för inkomst av tjänst och näringsverksamhet kan fysiska personer och dödsbon för dödsfallsåret och de därpå följande tre åren få särskild skatteberäkning för sådana inkomster. Nettobeloppet ska emellertid uppgå till minst 50 000 kr. Dessutom ska beskattningsbar förvärsinkomst uppgå till minst nedre skiktgränsen plus 50 000 kr. I inkomstslaget tjänst kan man få särskild skatteberäkning för bl.a. sådan utdelning på aktier respektive kapitalvinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag som beskattas i tjänst, retroaktiva pensioner, avgångsvederlag och utbetalningar från vinstandelsstiftelser, däremot inte för vissa engångsbelopp på grund av personskada. I inkomstslaget näringsverksamhet kan man få särskild skatteberäkning endast för sådana inkomster som räknas upp i lagtexten, t.ex. återförda värdeminskingsavdrag vid försäljning av näringsfastighet, vissa försäkrings-, skade- och expropriationsersättningar, vissa intäkter vid nedläggande av näringsverksamhet, intäkt vid överlåtelse av vissa rättigheter och intäkt på grund av vetenskaplig, litterär eller konstnärlig verksamhet eller dylikt.

### **18.2 Bestämmelsernas syfte**

En ackumulerad inkomst är en inkomst som hänför sig till minst två beskattningsår men som beskattas vid ett tillfälle. På grund av att den statliga inkomstskatten är progressiv för fysiska personer och dödsbon kan inkomsten komma att belastas med en högre skatt än om den beskattats successivt under de år till vilka den hänför sig. Bestämmelsernas syfte är att undvika detta.

Detta sker på ett schablonmässigt sätt genom att den ackumulerade inkomsten delas upp på det antal år den hänför sig till. Varje sådant årsbelopp beskattas sedan i skiktet ovanför ett genomsnitt av motsvarande antal års inkomster. Man tar alltid inkomsterna från de senaste taxeringarna. Om den totala skatten blir lägre på detta sätt än om man räknar på det vanliga sättet, ska det lägre beloppet utgöra årets statliga inkomstskatt.

Eftersom den kommunala inkomstskatten och den statliga skatten på inkomst av kapital är proportionell omfattar bestämmelserna bara den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster. Inte heller uttaget av socialavgifter eller av särskild löneskatt omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst.

### **18.3 Vem kan få särskild skatteberäkning?**

Fysiska personer kan få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Även dödsbon kan komma ifråga för särskild skatteberäkning. För dödsfallsåret och de därpå följande tre åren kan detta bli aktuellt (66 kap. 1 § IL).

Även inkomster från handelsbolag kan komma ifråga för särskild skatteberäkning, under förutsättning att de beskattas hos en fysisk person eller ett dödsbo.

### **18.4 Vad menas med en ackumulerad inkomst?**

En första förutsättning för att få särskild skatteberäkning är att inkomsten är ackumulerad.

Med ackumulerad inkomst förstås inkomst, som har åtnjutits ett beskattningsår men som hänför sig till minst två beskattningsår. Med uttrycket att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår avses att inkomsten ska ha intjänats eller motprestation i någon form ska ha lämnats under minst två år. Det är ingenting som hindrar att det år, då inkomsten tas upp till beskattning, är ett av åren. Den omständigheten att intäkt, som intjänats under ett beskattningsår, åtnjutits först ett senare år, medför inte att intäkten ska betraktas som ackumulerad inkomst. Om t.ex. en inkomst har intjänats år 1 men kan disponeras först år 2 är det inte fråga om ackumulerad inkomst. Skulle inkomsten däremot ha intjänats både under år 1 och under någon del av år 2 betraktas den som ackumulerad inkomst.

Inkomsten kan hänföra sig till år som ligger före eller efter det aktuella beskattningsåret. Bestämmelserna om ackumulerad inkomst gäller alltså både för inkomst som erhållits i efterskott och för en i förskott erhållen inkomst, t.ex. en framtida pension som bytts ut mot ett engångsbelopp.

När en skattskyldig under ett år t.ex. har fått en pension dels i form av ett engångsbelopp, som belöper på två eller flera år, dels i form av löpande utbetalningar under året som avser det året, ska enbart engångsbeloppet ses som ackumulerad inkomst.

Genomsnittsberäkningen avseende beskattningsbara förvärvsinkomster avser emellertid alltid det aktuella taxeringsåret och de närmast föregående åren. En pension i form av ett engångsbelopp beskattas därför ovanpå ett genomsnitt av inkomsterna det året pensionen betalas ut och de närmast föregående åren, trots att inkomsterna då kan vara väsentligt högre än efter pensioneringen.

## **18.5 Inkomst av kapital**

Eftersom den statliga inkomstskatten i inkomstslaget kapital inte är progressiv utan proportionell, 30 %, har det inte någon betydelse om en inkomst uppbärs under flera år eller i en klumpsumma. Skatten blir densamma. Särskild skatteberäkning för inkomster av kapital kan därför inte ske.

## **18.6 Inkomst av tjänst**

Bestämmelserna är tillämpliga på all ackumulerad inkomst av tjänst med två undantag (66 kap. 3 § IL).

1. Engångsbelopp som utgår till följd av personskada och som utgör ersättning för framtida förlust av skattepliktig inkomst och varifrån avräknats 40 % som inte skattepliktig del (11 kap. 38 § IL).
2. Sådana engångsbelopp som avses i 11 kap. 39 § 1 stycket första meningen IL.

### **Ackordsöverskott**

I förarbetena till tidigare lagstiftning har diskuterats vissa slag av inkomster. Sålunda framhölls beträffande ackordsöverskott, att om sådant överskott hänförde sig till en kontinuerlig verksamhet, som sträckte sig utöver ett år, borde det anses utgöra ackumulerad inkomst även om arbetet utförts hos flera arbetsgivare.

- Avgångsvederlag** Engångsbelopp i stället för pension som uppbärs vid avgång ur tjänst utgör ofta ackumulerad inkomst. Engångsbelopp som uppbärs som ersättning för årlig pension ska i allmänhet anses hänföra sig till tio år, 66 kap. 8 § IL. Pension anses alltså hänförlig till kommande tid (SOU 1949:9 s. 155).
- Ett avgångsvederlag kan således anses hänförligt både till förfluten och till kommande tid beroende på syftet med vederlaget (SOU 1961:56 s. 117 f.). Om engångsbeloppet avser lön för viss tid framåt, t.ex. för uppsägningstiden, och denna tid inte omfattar minst två beskattningsår kan ersättningen inte ses som en ackumulerad inkomst (RÅ 1968 Fi 1733 och RÅ 1977 Aa 24). Är den i stället menad som tack för lång och trogen tjänst och beräknad med utgångspunkt från den skattskyldiges anställningstid får den anses hänförlig till det antal år personen arbetat i företaget (jämför gratifikationer RÅ 1974 ref. 69). För ytterligare information om fördelningstid för avgångsvederlag, se avsnitt 18.8.2.1.
- Skadestånd vid uppsägning** En skattskyldig som varit anställd i mer än tio år hade fått skadestånd enligt 39 § lagen (1974:12) om anställningsskydd. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg skadeståndet vara en ackumulerad inkomst (RÅ 1981 1:48).
- Semesterersättning** Bestämmelserna om ackumulerad inkomst tillämpas på semesterersättning om ersättningen hänför sig till minst två beskattningsår (RÅ 1960 Fi 1900). Semesterersättning har ansetts hänförlig till det år den intjänats och inte till det år den normalt utbetalats (RÅ 1980 1:34).
- Vinstandelsstiftelse** Om en anställd fått utbetalning från en vinstandelsstiftelse och utbetalningen avser avsättningar för mer än ett år, är inkomsten en ackumulerad inkomst. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att den tid en andel stått inne i en vinstandelsstiftelse inte ska kvalificera för skatteberäkning för ackumulerad inkomst. I det aktuella målet, där bestämmelserna om ackumulerad inkomst inte ansågs tillämpliga, krävdes bara att den anställda skulle ha varit anställd under avsättningsåret för att få andel i vinstandelsstiftelsen (RÅ 1992 ref. 30).
- Om avsättningen bara avser ett år, men det krävs flera års anställning för andelstilldelning, torde kvalifikationsåren få läggas till grund för skatteberäkningen för ackumulerad inkomst (SvSkT 1992 s. 319 f.).

## 18.7 Inkomst av näringsverksamhet

För inkomster av näringsverksamhet medges särskild skatteberäkning bara för vissa särskilt uppräknade slag av inkomster. För andra inkomster är bestämmelserna om ackumulerad inkomst inte tillämpliga (66 kap. 3 § andra stycket IL).

### Makar

Med hänsyn till att särbeskattningen av makar är nästan helt genomförd har möjligheterna att överta en ackumulerad inkomst mellan makar begränsats (undantag vid dödsfall, 66 kap. 9 § IL).

När en av två makar bedrivit näringsverksamhet och den andre maken hjälpt till i verksamheten som medhjälpande make, får makarna fördela inkomsten mellan sig (60 kap. 7 § IL). En del av inkomsten i näringsverksamheten hänförs till den medhjälpande maken, men beloppet får inte överstiga vad som kan anses motsvara marknadsmässig ersättning för dennes arbete. Om ackumulerad inkomst uppkommer i näringsverksamhet vilken enligt 60 kap. 6 § IL bedrivs av den ena maken med den andra som medhjälpande, anses den ackumulerade inkomsten ingå i den inkomst som ska beskattas hos den make som bedriver näringsverksamheten (66 kap. 22 § IL).

Vid gemensam verksamhet där makarna är jämbördiga finns inte motsvarande regel utan båda makarna kan ha ackumulerad inkomst.

Om näringsverksamheten bedrivs genom handelsbolag och den medhjälpande maken inte är delägare i bolaget är ersättningen till denne lön som beskattas i inkomstslaget tjänst. All ackumulerad inkomst hänför sig då till den andre maken. Om medhjälpande make däremot är delägare i bolaget beskattas vederbörande i inkomstslaget näringsverksamhet och en tillämpning av reglerna om ackumulerad inkomst kan bli aktuell för hans del.

Om verksamheten bedrivs i aktiebolagsform tillkommer den ackumulerade inkomsten bolaget och särskild skatteberäkning kan inte komma i fråga.

Bestämmelserna för näringsverksamhet finns i 66 kap. 18–22 §§ IL.

18 § avser ackumulerade intäkter som kan uppkomma i den löpande verksamheten.

19 § avser försäringsskade- och expropriationsersättningar.

20 § avser intäkter i samband med att näringsverksamheten avyttras eller upplåts som ett led i verksamhetens avveckling.

21 § avser återförd expansionsfond samt ersättnings- och periodiseringsfonder vid nedläggande av verksamheten och dylikt.

**Vetenskaplig verksamhet m.m.**

Inkomster genom bl.a. vetenskaplig, litterär, konstnärlig verksamhet eller annan personlig näringsutövning kan utgöra ackumulerad inkomst. Detta gäller under förutsättning att inkomsterna inte har satts in på upphovsmannakonto (66 kap. 18 § 1 IL).

Alla s.k. fria yrken, t.ex. författare, konstnärer, arkitekter, tandläkare, advokater och revisorer omfattas.

**Arkitekter, advokater m.fl.**

Avsikten är emellertid inte att särskild skatteberäkning ska komma ifråga i någon större utsträckning för arkitekter, tandläkare, advokater, revisorer och liknande yrkesgrupper. Det får anses normalt att dessas inkomster växlar från år till år. Särskild skatteberäkning kan ske i det fall en arkitekt eller en advokat under flera år uteslutande ägnat sig åt ett enda uppdrag och uppstår hela betalningen när uppdraget är slutfört (RÅ 1970 ref. 6).

**Ingenjörer m.fl.**

Årlig ersättning för upplåtelse av patenträtt är normalt inte en ackumulerad inkomst. Däremot kan ersättning vid överlåtelse komma ifråga. Om royalty för flera år utbetalats på en gång kan också särskild skatteberäkning bli aktuell (RÅ 1965 Fi 719 och 1969 ref. 41).

**Författare**

Om en författare ger ut en bok varje eller vartannat år och inkomsterna flyter in förhållandevis regelbundet, kan man inte tala om ackumulerad inkomst. En annan bedömning kan det bli om en författare har arbetat flera år på ett verk. Normalt får han då under utgivningsåret eller året närmast därefter en toppinkomst, som bör kunna bli föremål för skattelindring. Om författaren sedan årligen får royalty med större eller mindre belopp kan dessa inte betraktas som ackumulerad inkomst. Beträffande fördelningstiden får, om utredning saknas, författarens egna uppgifter godtas om de inte framstår som orimliga (RÅ 1962 ref. 28, RÅ 1968 Fi 1534, RRK K72 1:37 och RRK K81 1:5).

**Konstnärer m.fl.**

För annat slag av konstnärlig verksamhet, exempelvis måleri, kan bestämmelsen bli tillämplig vid t.ex. försäljning i samband med utställning. Vägledande för vilket antal år den ackumulerade inkomsten ska fördelas kan vara den tid som förflutit från en tidigare utställning. En viss skönsmässig bedömning är ofrånkomlig (RRK K75 1:40).

**Överlåtelse av hyresrätt, varumärke m.m.**

Inkomst vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwill's natur omfattas av bestämmelserna om ackumulerad inkomst (66 kap. 18 § 2 IL).

**Flyttersättning**

Ersättning som den skattskyldige får för att flytta från en lokal som används i näringsverksamheten omfattas också av bestämmelserna om ackumulerad inkomst (66 kap. 18 § 3 IL).

**Värdeminskning-avdrag**

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i samband med att en näringsfastighet avyttras eller övergår till privatbostadsfastighet avseende återförda avdrag för värdeminskning m.m. och utgifter för förbättrande reparationer och underhåll enligt bestämmelserna i 26 kap. 2, 8, 9 eller 13 § IL (66 kap. 18 § 4 IL).

De sistnämnda lagrummen behandlar inkomster som ska tas upp till beskattning som inkomst av näringsverksamhet om en näringsfastighet som inte är omsättningsstillgång avyttras eller skattas av vid övergång till privatbostadsfastighet. 26 kap. 13 § IL avser näringsfastighet som är lagertillgång och som övergår till ny ägare genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död om den kan antas bli privatbostadsfastighet i och med övergången. De inkomster som kan komma ifråga är

- återförda avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning,
- återförda skogsavdrag och återförda avdrag för substansminskning,
- återförda avdrag för förbättrande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning samt
- belopp med vilket byggnad eller markanläggning skrivits av i samband med att ersättningsfond eller dylikt tagits i anspråk.

Principiellt skulle varje slag av återförda avdrag kunna ses som en inkomst för sig. Detta skulle innebära att de kan hänföra sig till olika antal år. Enligt Skatteverkets uppfattning bör dock enbart skogsavdrag och avdrag för substansminskning särskiljas från de övriga posterna. Återförd värdeminskning och återförd avskrivning mot ersättningsfond eller dylikt samt återförda avdrag för förbättrande reparationer och underhåll bör ses som samma slag av intäkt.

**Närings-  
bostadsrätt**

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i samband med att en näringsbostadsrätt som avses i 26 kap. 10, 11 och 13 §§ IL avyttras eller övergår till privatbostad avseende återförda avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll (66 kap. 18 § 5 IL).

När en näringsbostadsrätt avyttras beskattas kapitalvinsten i inkomstslaget kapital för fysiska personer och dödsbon medan vissa intäkter ska tas upp i näringsverksamheten. Främst är det återförda avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som – om de inte ligger för långt tillbaka i tiden – ska tas upp som inkomst. Se ovan vid rubriken ”Värdeminskning fastighet m.m.”.

Särskild skatteberäkning kan också komma ifråga när avskattning sker i samband med att bostadsrätten övergår till privatbostad.

**Upplåtelse m.m.  
av nyttjanderätt**

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i form av engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, dock inte upplåtelse av rätt att avverka skog (66 kap. 18 § 6 IL). Vidare omfattas ersättning som utgår vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken samt inkomst för fastighetsägare avseende värde av förbättring som nyttjanderättshavare bekostat (66 kap. 18 § 7 IL).

**Försäkrings-  
ersättning,  
expropriation  
m.m.**

Av 66 kap. 19 § första stycket 1 och 2 IL framgår att bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar

1. inkomst i form av försäkringsersättning, skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall eller
2. ersättning för att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses föreligga.

De situationer det här är fråga om inträffar oftast i samband med nya detaljplanläggningar, gaturegleringar eller saneringar.

Med ersättning på grund av tvångsförfarande likställs ersättning till följd av frivillig uppgörelse under mer eller mindre uttalat hot om expropriation eller annat tvångsförfarande. Engångsersättning på grund av avbrottsförsäkring kan i visst hänseende anses jämförbar med nämnda ersättningar. Det bör observeras att rätt till särskild skatteberäkning för dessa ersättningar föreligger även om näringsverksamheten inte avvecklas.



**Försäkrings-  
ersättning för  
byggnad m.m.**

En förutsättning för tillämpning av bestämmelsen är att uppskov med beskattningen av intäkten inte erhållits genom avsättning till ersättningsfond (66 kap. 19 § andra stycket IL).

Försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader, markanläggningar eller växande skog, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse omfattas av bestämmelserna (66 kap. 19 § första stycket 3 IL).

En förutsättning är att inkomsten inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond eller avdrag för insättning på skogskonto (66 kap. 19 § andra stycket IL).

Denna bestämmelse avser sådana fall, där skadestånd eller annan liknande ersättning utgår utan att fastighetsinnehavaren tvingas avstå från egendom. Om fastighetsinnehavaren på en gång uppbär ersättning för flera års minskat utbyte av fastigheten i form av minskad gröda, skogstillväxt eller annan avkastning till följd av nämnda slag av skadeverkningar, är ersättningen att anse som ackumulerad inkomst. Det kan vara fråga om ersättning för skador på grund av t.ex. giftutsläpp i vatten eller i luften.

I rättsfallet RK 1980 1:14 hade en jordbrukare fått ersättning för flera års skörde-skador på grund av ogräsbesprutning. Besprutningen har inte ansetts som sådan industriell eller därmed jämförlig verksamhet att särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst kunnat ske.

**Skog**

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst genom avyttring av skog och skogsprodukter, om avverkningen framtingats av brand, stormfällning, torka, insektsskador eller liknande eller av vattenuppdämning eller framdragande av kraftledning (66 kap. 19 § första stycket 4 IL).

Detta gäller även inkomst av skog som avyttras genom upplåtelse av avverkningsrätt om avyttringen framtingats av att skogen på grund av stormfällning etc. måste avverkas.

Bestämmelserna får däremot inte tillämpas om inkomsten satts in på skogskonto och uppskov med beskattningen av beloppet erhållits (66 kap. 19 § andra stycket IL).

**Engångsersättning  
för patenträtt  
m.m.**

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen

skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av näringsverksamhet (66 kap. 20 § första stycket 1 IL).

Förskottsbetalning av royalty, som skulle avräknas mot löpande royaltybetalningar för därpå följande tre år, har inte ansetts som ackumulerad inkomst. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det inte var fråga om överlåtelse av en rättighet, utan om upplåtelse (RÅ 1965 Fi 719).

Beträffande royalty på grund av vetenskaplig, litterär eller liknande verksamhet, se ovan under författare.

Skatteberäkning för ackumulerad inkomst som nämns under 66 kap. 20 § 1 stycket 1 IL får ske endast under förutsättning

- att vid beskattningsårets utgång kvarvarande inte avyttrade inventarier – fränsett tillgångar som vid upplåtelse av näringsverksamhet har utarrenderats – är av endast obetydlig omfattning (RÅ 1972 Fi 1106, återgivet i RRK R72 1:62),
- att vid nämnda tidpunkt inte kvarstår avsättning som skett till ersättningsfond

Bestämmelsen finns i 66 kap. 20 § fjärde stycket IL.

Om avvecklingen görs under mer än ett år kan särskild skatteberäkning bara göras för ett av åren (RÅ 1997 not. 61 och prop. 1962:114 s. 70)

#### **Del av näringsverksamhet**

Bestämmelserna kan bli tillämpliga om en av flera verksamheter i en näringsverksamhet överläts, upplåts eller läggs ner. Bedömningen av vad som utgör en verksamhet görs enligt principerna i 18 § KL i dess t.o.m. 1994 års taxering gällande lydelse (66 kap. 20 § andra stycket IL). Se även prop. 1990/91:54 s. 329 om hyresfastigheter.

#### **Inventarier**

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk i verksamheten avsedda inventarier. Detta gäller endast om avyttringen sker i samband med att näringsverksamheten överläts, läggs ned eller upplåts som ett led i näringsverksamhetens avveckling (66 kap. 20 § första stycket 2 IL).

Med avyttring jämställs förlust av tillgång om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond (66 kap. 20 § tredje stycket IL).

Utfallande försäkringsersättningar behandlas alltså på samma sätt som en försäljningslikvid. Det bör emellertid observeras att,

liksom en avyttring under rörelsens gång av inventarie- och lagertillgångar inte kan föranleda en tillämpning av bestämmelserna om ackumulerad inkomst, kan inte heller försäkringsersättningar, skadestånd eller andra liknande ersättningar som utfaller under rörelsens gång medföra tillämpning av bestämmelserna om ackumulerad inkomst enligt denna punkt.

De förutsättningar som ovan har angivits under 66 kap. 20 § första stycket 1 IL, dvs. att kvarvarande inventarier är av obetydlig omfattning m.m., gäller även inkomster som avses i 66 kap. 20 § första stycket 2 IL. Likaså får vid en successiv avveckling särskild skatteberäkning bara ske för ett år.

#### **Upphörande av djurskötsel**

Inkomst vid avyttring av djur i jordbruk och renskötsel i samband med upphörande av djurskötsel omfattas av bestämmelserna (66 kap. 20 § första stycket 3 IL).

Bestämmelsen gäller oavsett om djuren sålts på grund av driftomläggning från djurskötsel till spannmålsodling eller dylikt eller på grund av att jordbruksdriften i sin helhet har upphört. bestämmelsen gäller däremot inte om jordbrukaren har gått över från t.ex. nötkreatursbesättning till svinbesättning eller slutar med mjölkproduktion men behåller vissa djur för köttproduktion. Bestämmelsen gäller inte heller om några enstaka djur hålls kvar på gården, t.ex. för husbehovsmjolk.

Med avyttring jämställs förlust av tillgång om ersättning på grund av skadeförsäkring eller annan ersättning för skada har utgått och ersättningen inte har föranlett avdrag för avsättning till ersättningsfond (66 kap. 20 § tredje stycket IL).

#### **Återföring av fonder**

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar inkomst som grundas på återföring av periodiseringsfond enligt 30 kap. 9 § 1 eller 10 § 1 IL (66 kap. 21 § 1 IL).

Avsättningar till periodiseringsfonder ska återföras till beskattning bl.a. då

- den skattskyldige upphört att bedriva näringsverksamhet och
- handelsbolag upphört att bedriva näringsverksamhet.

I dessa fall kan särskild skatteberäkning komma ifråga.

En förutsättning är att mer än en periodiseringsfond ska återföras till beskattning.

Varje års avsättning bildar en särskild fond (30 kap. 4 § IL). Återföringar görs också från en eller flera specificerade fonder. Den ackumulerade inkomsten bör således anses hänföra sig till

det antal år som de återförda periodiseringsfonderna härrör från. Om alla periodiseringsfonder utom en återförts redan tidigare, kan den återstående fonden inte anses som en ackumulerad inkomst och särskild skatteberäkning kan inte komma ifråga.

I andra fall då avsättningarna återförs kan ingen skattelättnad erhållas. Detta gäller exempelvis då periodiseringsfonderna återförts frivilligt, på grund av att tidsgränsen gått ut, på grund av avyttring av andel i handelsbolag, likvidation, konkurs etc. Observera att lagtexten ger ett snävare utrymme att utnyttja den särskilda skatteberäkningen än specialmotiven i förarbetena, prop. 1993/94:50 s. 356.

Inkomst, som har uppkommit genom att ersättningsfond har återförts till beskattning på grund av att näringsverksamheten har överlåtits eller nedlagts omfattas (66 kap. 21 § 2 IL). Särskilt tillägg på det återförda beloppet anses dock inte utgöra sådan inkomst.

Skatteberäkning för ackumulerad inkomst får inte tillämpas samtidigt med att avsättning görs till ersättningsfonderna.

Om sådan avsättning gjorts men rörelsen avvecklas och de avsatta medlen därför återförs till beskattning ger detta rätt till skatteberäkning för ackumulerad inkomst. En förutsättning för särskild skatteberäkning är att det av omständigheterna framgår att den skattskyldige tänker avveckla sin rörelse.

Särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får dock inte ske för tillägg som läggs till de avsatta fondmedlen vid återföringen. Skatteberäkningen ska nämligen avse de reserver som fanns när avsättningen gjordes. Tillägget är närmast en åtgärd som verkställs vid återföringen.

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst omfattar intäkt som grundas på återföring av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. 16 eller 17 §§ IL (66 kap. 21 § 3 IL).

I vilka fall återföring av expansionsfond ska ske framgår av avsnitt 68.5. Man kan i dessa fall få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst om avsättning till expansionsfond gjorts vid mer än en taxering.

Någon uppdelning på avsättningar olika år sker inte utan en enda expansionsfond finns i näringsverksamheten. Återföring kommer att ske från denna fond och går inte att härleda till något särskilt års avsättning. Den ackumulerade inkomsten bör således

anses härröra från det antal år avsättningar skett. Man bortser från eventuell återföring.

Om expansionsfond återförs av något annat skäl, t.ex. frivilligt, kan särskild skatteberäkning inte komma ifråga.

## **18.8 Fördelningstid**

### **18.8.1 Huvudregeln**

Huvudregeln är att inkomsten fördelas med lika belopp på det antal år som inkomsten hänför sig till. Ackumulerad inkomst ska dock inte i något fall fördelas på mer än tio år (66 kap. 5 § 2 stycket IL).

### **18.8.2 Kompletteringsregler**

#### **Treårsregeln**

Den skattskyldige ska själv utreda frågan om hur många år inkomsten hänför sig till. Kan tillförlitlig utredning inte föreläggas om antalet år, ska skatteberäkningen ske som om inkomsten hänfört sig till tre år (66 kap. 10 § IL). Denna bestämmelse innebär inte, att om det är uppenbart att inkomsten hänför sig till exempelvis minst sex år, men det är oklart om antalet år i själva verket är sju, fördelningen ska ske på tre år. Det ligger närmast till hands att i ett sådant fall fördela inkomsten på sex år. Oklarhet i frågan om inkomsten belöper på ett eller två år, kan inte heller åberopas som skäl för en fördelning på tre år. Däremot kan bestämmelsen tolkas så, att om tvekan råder om inkomsten belöper på två eller tre år, inkomsten ska anses hänförlig till tre år.

#### **18.8.2.1 Tjänst**

Från regeln att ackumulerad inkomst i brist på utredning ska fördelas på tre år finns vissa undantag.

#### **Pension: 10 år**

Engångsbelopp, som uppbärs såsom ersättning för årlig pension ska i allmänhet anses hänföra sig till tio år (66 kap. 8 § 1 stycket IL). Av uttrycket ”i allmänhet” torde kunna dras den slutsatsen, att om det klart framgår att utbetalningen avser pension för ett mindre antal år än tio, bör fördelningen ske på den kortare tiden.

#### **Skadestånd vid uppsägning**

En person som varit anställd mer än tio år erhöll skadestånd med 32 månadslöner. Högsta förvaltningsdomstolen fördelade den ackumulerade inkomsten på tio år (RÅ 1981 1:48).

#### **Avgångsvederlag**

Ett avgångsvederlag kan anses hänförligt både till förfluten och till kommande tid. Avgångsvederlag som beräknats med hänsyn till både anställningstidens längd och kvarvarande tid till

ordinarie pensionsålder har ansetts hänförligt till det antal år som anställningen varat (RÅ 1984 Aa 117).

Om engångsbeloppet är avsett att ersätta lönen och bidra till försörjningen fram till dess att den skattskyldige får nytt arbete eller blir pensionerad får det emellertid anses hänförligt till kommande tid under förutsättning att det inte beräknats med utgångspunkt från förfluten anställningstid (RÅ 1975 Aa 9). I RÅ 1984 Aa 117 hade sex personer fått avgångsvederlag med belopp som beräknats med utgångspunkt från anställningstidens längd, kvarvarande tid till ordinarie pensionsålder, lörens storlek samt tjänstgöringsgrad. Avgångsvederlaget ansågs hänförligt till de år de varit anställda hos arbetsgivaren.

När en skattskyldig fått ett större engångsbelopp från sin arbetsgivare och begär särskild skatteberäkning, bör man därför i varje enskilt fall utreda hur beloppets storlek beräknats och vad ersättningen avser.

Om det av avtalet klart framgår att ersättningen hänför sig till kommande tid görs fördelning i enlighet med period som framgår av avtalet. Om ersättningen avser att täcka exempelvis inkomstreduktion två år framåt i tiden får den anses hänföra sig till denna kommande tid, under förutsättning att ersättningens storlek inte har beräknats med utgångspunkt i förfluten anställningstid.

Ersättningen får däremot anses hänföra sig till anställningstiden om det framgår av avtalet att ersättningen utgör en gratifikation (tack för lång och trogen tjänst) eller att anställningstiden påverkat beräkningen av ersättningens storlek. Om det av avtalet inte framgår vilka faktorer som har varit avgörande för ersättningens storlek eller vad ersättningen avser bör man kunna presumera att ersättningen hänför sig till anställningstiden.

### **Personaloption**

Personaloptionsavtal innefattar vanligen en kvalifikationstid på minst två år från det att personaloptionerna tilldelats till dess att de först kunnat utnyttjas. Inkomsten av personaloptionerna anses intjänade under denna kvalifikationstid. Inkomsten utgör därför i allmänhet en ackumulerad inkomst. Vid skatteberäkningen ska inkomsten fördelas på det antal år som motsvarar kvalifikationstiden enligt avtalet. Tid mellan det att optionerna tidigast kunnat utnyttjats och ett faktiskt utnyttjande vid ett senare tillfälle ska inte beaktas.

Om det av villkoren dessutom framgår att det funnits krav att den anställde måste ha varit anställd minst ett antal år innan

tilldelning bör även denna tid räknas in i fördelningstiden, jfr avsnitt 18.6 kantrubrik ”vinstandelsstiftelse”. Beträffande beskattning av personaloptioner och andra incitamentsprogram, se avsnitt 22.2.15.

**Utdelning från  
fåmansföretag**

En del av utdelningen på aktier i ett fåmansföretag kan bli beskattad som inkomst av tjänst i stället för inkomst av kapital, 57 kap. IL. I den mån utdelningen kan anses hänförlig till flera års arbetsinsatser framstår inkomsten som ackumulerad och bestämmelserna om ackumulerad inkomst kan då tillämpas (prop. 1990/91:54 s. 273).

**Kapitalvinst  
(lön) från  
fåmansföretag**

Inkomsten anses avse arbete för vilket lön inte tagits ut i full utsträckning. I prop. 1990/91:54 s. 274 anför:

”Den del av reavinsten som beskattas i inkomstslaget tjänst framstår också som en ackumulerad inkomst om den kan anses hänförlig till arbetsinsatser under flera år. Reavinsten kan delvis vara föranledd av att företagsledarens löneuttag under innehavstiden varit begränsade. Avsikten bakom bestämmelsen att kapitalvinster vid försäljning av aktier i fåmansföretag ska beskattas delvis i tjänst är, som framgått av mina tidigare förslag (avsnitt 4.5), att förhindra att den progressiva skatten för förvärvsinkomster kringgås genom att arbetsersättning tas ut som proportionellt beskattad kapitalinkomst. I promemorian anges att det skulle stå i strid med syftet med de nya bestämmelserna att göra SAIL tillämplig på den del av reavinsten som beskattas i inkomstslaget tjänst. En fåmansföretagare skulle inför en försäljning av aktierna kunna begränsa sina löneuttag och genom särskild skatteberäkning få hela eller större delen av vinsten undantagen från statlig inkomstskatt.

Som jag tidigare anförde (avsnitt 5.4.3) bör beräkningsmetoden utformas på ett annat sätt än som föreslås i promemorian. Syftet med denna förändring är bl.a. att reavinsten vid försäljning av aktier i fåmansföretag ska kunna omfattas av reglerna om ackumulerad inkomst. Lagtexten bör därför justeras med hänsyn till detta.”

Fördelningen bör därför ske på det antal år som den skattskyldige eller närstående till honom arbetat i bolaget. Arbetet behöver inte vara av betydande omfattning varje år utan även mindre arbetsinsatser under något eller några år kan räknas med. Arbetet ska emellertid ha utförts av den person eller av någon av de personer som varit verksamma i företaget i betydande omfattning

totalt sett under de senaste fem åren före försäljningen och därigenom föranlett att beskattning sker i inkomstslaget tjänst.

Arbetet behöver således inte ha utförts av den som säljer aktierna. Om säljaren förvärvat aktierna genom ett benefikt fång, t.ex. en gåva, får fördelning ske på tid före förvärvet (jfr prop. 1966:85 s. 93 och prop. 1966:90 s. 113).

**Näringsverksamhet sätts på bolag**

Om en enskild näringsverksamhet eller en verksamhet som bedrivs i handelsbolagsform förs över till ett aktiebolag och bolaget sedan säljs kan fördelningstiden inte omfatta tid före bolagets förvärv av näringsverksamheten. Skälet är att det belopp som beskattas under tjänst avser i bolaget inarbetade medel som fått följa med bolaget vid försäljning i stället för att tas ut som lön. Eftersom det inte finns samma möjligheter till att låta vinster stå kvar i enskild näringsverksamhet eller handelsbolag, omfattar reglerna om beskattning av vinst vid avyttring av företag i inkomstslaget tjänst enbart aktier i fåmansföretag och inte t.ex. andelar i handelsbolag. Eftersom kapitalvinst som beskattas i tjänst presumeras vara vinster som sparats under den tid verksamheten bedrivits i aktiebolagsform, framstår det som naturligt att räkna fördelningstiden från det att näringsverksamheten flyttas till bolaget.

**18.8.2.2 Näringsverksamhet**

Även för intäkter i näringsverksamhet finns vissa specialbestämmelser.

**Intäkt av skogsbruk**

Intäkt av skogsbruk ska anses hänförlig till det antal år som motsvarar förhållandet mellan nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten och värdet av ett års skogstillväxt på fastigheten (66 kap. 8 § andra stycket IL).

**Nedläggning av verksamhet**

Det fanns tidigare bestämmelser om att fördelningstiden för vissa ackumulerade inkomster i rörelse, jordbruk och annan fastighet skulle anses vara den tid företaget bedrivits. Bestämmelserna är borttagna, vilket emellertid inte innebär någon reell ändring i beräkningen. Vissa inkomster är sådana att de ändå normalt får anses hänförliga till verksamhetens hela livstid, t.ex. inkomst vid överlåtelse av goodwill, firmanamn etc.

I andra fall går det inte att särskilja individuella inkomster utan den ackumulerade inkomsten får anses hänföra sig endast till ett visst slag av egendom. Vinst vid försäljning av inventarier får således anses hänföra sig till hela den tid inventarier innehafts eftersom avskrivningarna görs gemensamt för samtliga



inventarier. Dold reserv i djurlager torde också hänföra sig till den tid sådant lager funnits i jordbruket.

Vad gäller återförd ersättningsfond blir fördelningstiden beroende av vad den ursprungliga avsättningen till fonden avsett.

**Make ärver  
företaget**

Om en enskild näringsverksamhet eller en andel i ett handelsbolag vid ena makens död övertagits av andra maken som ensam dödsbodelägare, kan den efterlevande tillgodoräkna sig tid före övertagandet (66 kap. 9 § IL). Detta gäller dock bara för sådan tid som makarna varit gifta. Den ackumulerade inkomsten ska också hänföra sig till tid före övertagandet. Samma regler gäller för person som behandlas som make enligt 2 kap. 20 § IL.

Eftersom make ärver före gemensamma barn enligt den allmänna arvsordningen, är det inte ovanligt att make är ensam dödsbodelägare. Denna regel innebär att man inte behöver fastställa när dödsboet upphört.

Om företaget överläts i annat fall, t.ex. genom bodelning eller gåva, genom försäljning eller vid arvskifte då även andra än make är dödsbodelägare, kan fördelningstid normalt inte räknas före övertagandet. I det senare fallet kan den ackumulerade inkomsten emellertid ha uppkommit före arvskiftet, se nedan vid rubriken ”Dödsbo”.

**Dödsbo**

Vid fastställande av fördelningstid ska dödsbo och den avlidne anses som en och samma skattskyldig. Skiftas dödsboet får arvingarna inte tillgodoräkna sig den tid den avlidne och dödsboet drivit näringsverksamhet. Enda avsteget härifrån har gjorts för det fall att efterlevande make är ensam dödsbodelägare, se ovan.

**Delägare i  
handelsbolag**

En delägare i handels- eller kommanditbolag kan få en ackumulerad inkomst fördelad även på tid före förvärvet av andelen. Om en delägare köpt en andel och genom handelsbolaget fått en ackumulerad inkomst som hänför sig till tid före förvärvet ska fördelning således ske även på denna tid.

## **18.9 Beräkning av den ackumulerade inkomsten**

### **18.9.1 Huvudregel**

**Nettobeloppet**

Till grund för skatteberäkningen läggs det s.k. nettobeloppet, dvs. den ackumulerade inkomsten minskad med kostnaderna för dess förvärvande eller den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten, om denna är lägre (66 kap. 6 § IL). Ofta kan

	kostnaderna inte beräknas exakt utan man får göra en ungefärlig uppskattning av hur stor del som belöper på den ackumulerade inkomsten (prop. 1962:114 s. 112–113).
<b>Egenavgifter och särskild löneskatt</b>	Någon minskning av den ackumulerade inkomsten med schablonavdrag för egenavgifter ska inte ske. Detta eftersom schablonavdraget för egenavgifter m.m. hänför sig till nettovinsten i näringsverksamheten och inte till den ackumulerade inkomstens storlek.
<b>Intäkt av skogsbruk</b>	Vid beräkning av nettobeloppet av ackumulerad inkomst ska intäkt av skogsbruk minskas med skogsavdrag som görs samma beskattningsår (66 kap. 6 § 2 stycket IL).
<b>Inventarier m.m.</b>	I fråga om intäkt genom avyttring av maskiner och andra inventarier i näringsverksamhet ska som nettobelopp av den ackumulerade inkomsten anses skillnaden mellan ersättningen och tillgångens skattemässiga värde (66 kap. 7 § 1 stycket IL).
<b>Lager i jordbruk</b>	Såsom nettobeloppet av ackumulerad inkomst genom avyttring av djur i jordbruk och renskötsel ska anses skillnaden mellan djurens marknadspris vid beskattningsårets ingång och deras skattemässiga värde vid det föregående beskattningsårets utgång (66 kap. 7 § 2 stycket IL).
<b>Den ackumulerade inkomsten större än nettovinsten</b>	Det har ingen betydelse om den ackumulerade inkomstens nettobelopp är större än nettoinkomsten i näringsverksamheten. Det är ändå hela det ackumulerade beloppet som ska fördelas (RÅ 1984 1:32).
<b>Inkomstslag</b>	Den särskilda skatteberäkningen ska omfatta all ackumulerad inkomst inom ett och samma inkomstslag. I fråga om näringsverksamhet ska en beräkning göras för varje näringsverksamhet. Den skattskyldige får inte själv avgöra hur stor del av den ackumulerade inkomsten som ska ligga till grund för särskild skatteberäkning. Har flera ackumulerade inkomster uppkommit i samma inkomstslag kan man således inte få särskild skatteberäkning för endast en av dem. Däremot får skattskyldig undanta ackumulerad inkomst i annat inkomstslag (66 kap. 2 § IL).

### **18.9.2 Spärregler**

#### **50 000 kr**

Särskild skatteberäkning sker bara om

- den inkomst som ska ligga till grund för skatteberäkningen uppgår till minst 50 000 kr, och

- den beskattningsbara förvärsinkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten överstiger nedre skiktgränsen med minst 50 000 kr, 66 kap. 4 § IL.

Vid 2012 års taxering är den nedre skiktgränsen 383 000 kr. Den beskattningsbara förvärsinkomsten ska således vara minst 433 000 kr för att särskild skatteberäkning ska kunna komma i fråga.

**Flera ackumulerade inkomster**

Om den särskilda skatteberäkningen ska omfatta flera ackumulerade inkomster ska det sammanlagda beloppet av dem vara minst 50 000 kr (SOU 1961:56 s. 121).

**18.9.3 Skatteberäkningen**

**Beskattningsbar förvärsinkomst**

Till grund för skatteberäkningen ligger dels nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten, dels beskattningsbar förvärsinkomst minskad med nettobeloppet (66 kap. 5 § IL).

**Fördelning av den ackumulerade inkomsten**

Den ackumulerade inkomsten ska fördelas med lika stort belopp för vart och ett av de år till vilka den hänförs, dock högst tio år (66 kap. 5 § 2 stycket IL). Den del av den ackumulerade inkomsten som ska hänföras till varje år (årsbeloppet) avrundas inte till helt hundratal kronor. Med hänsyn till att öretal inte finns med i deklarationen bör de inte heller tas med här.

Om flera ackumulerade inkomster finns, se nedan.

**Genomsnittsberäkning**

Genomsnittsberäkningen omfattar samma antal år som den ackumulerade inkomstens fördelningstid.

Ett årsbelopp av den ackumulerade inkomsten ska läggas på toppen av den genomsnittliga beskattningsbara förvärsinkomsten för det aktuella taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren som inkomsten ska fördelas på. Om fördelningen ska göras på exempelvis två år, ska årsbeloppet av den ackumulerade inkomsten läggas på toppen av den genomsnittliga beskattningsbara förvärsinkomsten för de två senaste taxeringsåren. Om fördelningen ska göras på tio år sker genomsnittsberäkningen för inkomsterna för de tio senaste åren.

Detta gäller oavsett vilka år den ackumulerade inkomsten egentligen hänförs till. Även om det är exempelvis ersättning för framtida pension ska fördelningen alltid ske på ett genomsnitt av det aktuella taxeringsårets och de närmast föregående taxeringsårens inkomster.

För det aktuella taxeringsåret dras den oavrundade ackumulerade inkomsten från beskattningsbar förvärsinkomst. Genom-

snittsberäkningen inkluderar således årets beskattningsbara inkomst exklusive den ackumulerade inkomsten. Avrundning sker inte och öresbelopp tas inte med.

Vid genomsnittsberäkningen används de föregående taxeringsårens beskattningsbara förvärsinkomster även om däri ingår ackumulerad inkomst (R75 1:12).

För sådana taxeringsår då taxering inte åsatts på grund av att den skattskyldige ändrat räkenskapsår, inte varit bosatt här i landet ska den beskattningsbara inkomsten tas upp till 0 kr. Fördelning ska således göras även på detta år (66 kap. 12 § IL). Bestämmelsen tillämpas analogt när den skattskyldige inte var född eller av annat skäl inte åsatts någon taxering.

Om den skattskyldige under ett taxeringsår på grund av omläggning av räkenskapsår åsatts taxeringar för två beskattningsår, ska vid fördelningen av den ackumulerade inkomsten de båda taxeringarna anses hänförliga till skilda taxeringsår (66 kap. 12 § 2 stycket IL).

Sedan summeras beskattningsbara förvärsinkomster. Summan divideras med det antal år genomsnittsberäkningen avser. Man får då de genomsnittliga beskattningsbara förvärsinkomsterna exklusive den ackumulerade inkomsten.

Slutligen summerar man det framräknade genomsnittliga beloppet med den ackumulerade inkomstens årsbelopp och får fram genomsnittliga inkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten.

### **Justering av skiktgräns**

I princip ska man justera för förändringar i skiktgränsen, dvs. den gräns där procentuell statlig inkomstskatt på förvärsinkomster börjar utgå. Detta innebär att man ska öka genomsnittsinkomsten med ett belopp motsvarande förändringen av skiktgränsen. Vid justering för skiktgränsförändring används den nedre skiktgränsen (66 kap. 14 § IL).

#### **18.9.3.1 Beräkning av statlig inkomstskatt**

Det aktuella taxeringsårets skattesatser ska alltid användas.

Statlig inkomstskatt beräknas på

- dels genomsnittlig beskattningsbar förvärsinkomst efter skiktgränsjustering inklusive den ackumulerade inkomsten
- dels genomsnittlig beskattningsbar förvärsinkomst efter skiktgränsjustering exklusive den ackumulerade inkomsten.

Skillnaden mellan dessa två belopp är den statliga inkomstskatten på den ackumulerade inkomstens årsbelopp.

Detta skattebelopp multipliceras med det antal år fördelningen av den ackumulerade inkomsten avser. Man får då skattebeloppet på den totala ackumulerade inkomsten.

Ovan framräknat skattebelopp på all ackumulerad inkomst läggs samman med skattebeloppet för övriga inkomster det taxeringsår skatteberäkningen avser. Summan är årets statliga inkomstskatt med särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

#### **Jämförelse**

Det skattebelopp som kommer fram enligt den särskilda skatteberäkningen jämförs med det skattebelopp man får vid den vanliga skatteberäkningen. Det lägsta av de två beloppen är årets statliga inkomstskatt på förvärvsinkomster.

#### **Flera ackumulerade inkomster**

Om det finns flera ackumulerade inkomster vid samma taxering och de hänför sig till olika antal år, ska de fördelas oberoende av varandra.

Skatten för den intäkt som hänför sig till flest antal år räknas ut först. Sedan räknar man ut skatten på den intäkt som närmast hänför sig till flest antal år. En ny genomsnittsberäkning som avser det antal år som den intäkten hänför sig till måste då göras. Man lägger också ett årsbelopp av den första inkomsten till de genomsnittliga inkomsterna och räknar därefter ut skatten på ett årsbelopp av den senare inkomsten i skiktet ovanför den andra.

Sedan fortsätter man på samma sätt tills man räknat ut skatten på samtliga ackumulerade inkomster.

Dessa skattebelopp läggs samman och summeras med skatten på årets övriga intäkter. Man får då den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster med särskild skatteberäkning.

#### **Grundavdrag**

Den skattskyldige kan ha haft så låga inkomster under något av de taxeringsår som ingår i genomsnittsberäkningen att han inte kunnat utnyttja hela grundavdraget. Genomsnittsberäkningen ska ändå göras för de fastställda beskattningsbara förvärvsinkomsterna (RÅ 1966 Fi 1071 och RÅ 1969 Fi 304 avseende ortsavdrag).

#### **18.9.4 Förfarandet**

#### **SFL, TL, LSK**

Den nya skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL trädde i kraft den 1 januari 2012. I och med ikraftträdandet av SFL upphävdes bl.a. TL och LSK. De upphävda lagarna TL och LSK ska emellertid fortsätta att tillämpas för 2013 och tidigare års

	taxeringar. Bestämmelserna i LSK samt i TL gäller om inte annat framgår av IL.
<b>Endast på begäran</b>	Reglerna om särskild skatteberäkning beaktas inte ex officio utan först efter begäran av den skattskyldige (66 kap. 2 § IL).  Begäran om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst görs hos Skatteverket.
<b>I inkomst-deklarationen</b>	Begäran bör göras i den skattskyldiges inkomstdeklaration. Begäran kan också ske inför utbetalning av ackumulerad inkomst genom ansökan om justering av den preliminära skatten. Begäran kan också göras inom fem år efter taxeringsåret.
<b>Ändring av den beskattningsbara förvärvsinkomsten</b>	Ändras en beskattningsbar förvärvsinkomst som legat till grund för skatteberäkningen av domstol eller av Skatteverket, ska Skatteverket besluta om eventuell ändring av skatteberäkningen. Skatteverket är således alltid första instans för skatteberäkningen. Detta innebär att om den beskattningsbara inkomsten eller beskattningsbara förvärvsinkomsten för något av de år som ingått i en genomsnittsbereäkning ändras, ska en följdändring göras av skatteberäkningen (4 kap. 17. § 3 TL).  Beslutet om beskattningsbar förvärvsinkomst behöver inte ha vunnit laga kraft för att skatteberäkningen ska kunna omprövas.
<b>Utsträckt ansökningstid</b>	Har det genom beslut av förvaltningsdomstol uppkommit förutsättningar för särskild skatteberäkning eller den ackumulerade inkomsten höjts får den skattskyldige komma in med ansökan om särskild skatteberäkning inom ett år efter det att sådant beslut meddelades (4 kap. 11 a § TL). Om längre tid följer av ordinarie bestämmelser om omprövning gäller denna längre tid i stället.
<b>Fel myndighet</b>	Det har ingen betydelse om ansökan getts in till Skatteverket eller till en förvaltningsdomstol. Den prövas ändå under förutsättning att den kommit in i tid.
<b>Ej laga kraft</b>	Taxeringarna för de år skatteberäkningen grundar sig på behöver inte ha vunnit laga kraft.
<b>Oriktiga förutsättningar</b>	Om särskild skatteberäkning har skett och det senare visar sig att den grundats på oriktiga förutsättningar får Skatteverket besluta om ny skatteberäkning. Detta ska ske inom fem år efter utgången av det taxeringsår som ansökan avser (4 kap. 19 § TL). Har den skattskyldige avlidit får en sådan ny skatteberäkning inte ske om inte frågan därom har prövats inom två år efter utgången av det kalenderår, då bouppteckning efter honom getts in för registrering (4 kap. 20 § tredje stycket TL).

## **19 Inkomster som är skattefria**

### **19.1 Inledning**

All inkomstgivande verksamhet som inte är uttryckligt undantagen är i princip skattepliktig, antingen som inkomst av tjänst eller som inkomst av näringsverksamhet. Inkomster som härrör från egendom, materiell eller immateriell, är skattepliktiga som inkomst av kapital, om inte inkomsterna avser näringsverksamhet. Intäkter från egendom är bl.a. löpande avkastning och vinster vid avyttring m.m.

I 8 kap. IL anges vilka inkomster som är skattefria oavsett vilket inkomstslag de ska hänföras till. I detta avsnitt behandlas ett antal av dessa inkomster. Även i 11 kap. IL finns bestämmelser om ersättningar eller förmåner som inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Dessa behandlas i avsnitt 22.

### **19.2 Arv, gåva m.m.**

Vad som tillfallit part i en bodelning eller vad som förvärvats genom arv, testamente eller gåva är skattefritt enligt 8 kap. 2 § IL. De särskilda reglerna för arvs- och gåvoskatt avskaffades 2004.

#### **19.2.1 Begreppet gåva**

En gåva är till sin natur benefik. Den är då fri från inkomstskatt. Detta innebär att den inte får utgöra ersättning för någon arbets- eller motprestation. Skattefriheten gäller även om en gåva flyter in i en näringsverksamhet och används för kostnader som dras av i näringsverksamheten (Skatteverket 2007-04-04, dnr 131 230825-07/111). För givaren är gåvan däremot aldrig avdragsgill.

Gåvor från arbetsgivare är i allmänhet skattepliktiga som lön, om de inte är särskilt undantagna enligt 11 kap. 14 § IL (julgåvor, minnesgåvor och jubileumsgåvor som inte lämnas i pengar, se vidare avsnitt 22.2.11).

**Remuneratorisk gåva**

En gratifikation eller liknande till en anställd är exempelvis inkomstskattepliktig eftersom den regelmässigt förutsätts ha ett inslag av ersättning för utfört arbete, en s.k. remuneratorisk gåva.

**Gåvan har sin grund i annat än anställningen**

I vissa fall kan dock gåvor från arbetsgivare ha en annan grund än anställningen, t.ex. en nära släkt- eller vänskapsrelation mellan givaren och mottagaren. Någon inkomstbeskattning sker då inte (RÅ 1989 ref. 21 och RÅ 1998 not. 91).

Skatterättsnämnden har också i ett antal ärenden funnit att gåvor av aktier till anställda i samband med generationsskiften har sin grund i annat än anställningen och därför ska bedömas som benefika förvärv. Det är då vanligtvis fråga om överlåtelse av samtliga aktier i ett familjeföretag. De anställda, som många gånger – men inte alltid – är anhöriga till givaren, har i dessa fall marknadsmissiga löner. Som gåva bedömdes exempelvis överlåtelse av aktier i ett fåmansföretag från far till en son – som arbetade inom koncernen – i samband med ett planerat generationsskifte, SRN den 22 maj 2008 (dnr 26-08/D). Som gåvor bedömdes även överlåtelser av aktier i samband med generationsskifte till anställda varav en är barn till givaren, SRN den 29 november 2011 (dnr 50-11/D).

### **19.3 Lotterivinster**

Vinst i lotteri som anordnas inom EES är skattefria. Detsamma gäller vinst på premieobligation som ställts ut i en stat inom EES (8 kap. 3 § IL).

Skattefrihet gäller också för sådana vinster i utländska lotterier som avses i 1 § andra stycket lagen (1991:1482) om lotteriskatt. Bestämmelsen avser vadhållning i samband med hästtävlingar utomlands, där deltagandet i vadhållningen sker via en svensk trav- eller galopporganisation (ATG). Vidare krävs att det svenska speldeltagandet undantagits från lotteribeskattnings i det land där lotteriet anordnas. I stället betalas svensk lotteriskatt. Förarbetena till denna bestämmelse finns i prop. 2002/03:93.

Vinst i lotteri och vinst på premieobligation utom EES ska tas upp som inkomst av kapital om vinsten överstiger 100 kr enligt 42 kap. 25 § IL.

**Pokerspel**

Vinst vid spel av poker är skattepliktig inkomst av kapital, om spelet är anordnat utanför EES. Den beskattningsbara vinsten vid pokerspel som anordnas över Internet kan vanligtvis bestämmas till årets överskott som har uppkommit vid spel hos



respektive spelanordnare (Skatteverket 2011-06-22, dnr 131 438351-11/111).

Se vidare i avsnitt 22.2.44 Vinster i pristävlingar om gränsdragningen mellan lotteri och pristävling.

## **19.4 Tävlingsvinster**

Tävlingsvinster är vanligen skattepliktiga om det inte rör sig om lotterier. Tävlingsvinst som inte hänför sig till anställning eller uppdrag är under följande förutsättningar skattefria. Den ska utgå i annan form än kontanter eller liknande ersättning. Om den avser annat än minnesföremål (medaljer, plaketter och dylikt) får värdet inte överstiga vad som motsvarar 0,03 prisbasbelopp avrundat till närmaste hundratal kronor. För inkomståren 2011 och 2012 motsvarar det 1 300 kr (8 kap. 4 § IL). Med tävlingsvinst i detta sammanhang anses t.ex. vinst i idrottstävlingar och andra typer av priser som avser någon form av prestation. Beloppsgränsen ska enligt förarbetena bedömas för sig vid varje enskilt tillfälle och inte med hänsyn till det sammanlagda värdet under året. Beloppet är ett gränsbelopp, vilket innebär att vinster med ett värde som överstiger 1 300 kr blir beskattade i sin helhet (SkU 1989/90:30 s. 78).

Ytterligare information om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet finns i Skatteverkets meddelande SKV M 2010:17.

## **19.5 Stipendier**

Stipendier avsedda för mottagarens utbildning är enligt 8 kap. 5 § IL skattefria. Skattefria är också stipendier som är avsedda för andra ändamål än utbildning och som inte utgår periodiskt och som inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning. Stipendier till anställda eller uppdragstagare är alltid skattepliktiga, oavsett om stipendiet avser mottagarens utbildning eller inte. Reglerna om beskattning av stipendier är utförligt beskrivna i avsnitt 22.2.43.

Forskarstipendier från EU (Marie Curie-stipendier) är skattepliktiga (11 kap. 46 § IL). Se vidare avsnitt 22.2.42.

## **19.6 Räntor och tillägg**

Ränteinkomster är enligt 42 kap. 1 § första stycket IL skattepliktiga i inkomstslaget kapital om inte något annat anges i 42 kap. eller i 8 kap. IL.

Tillägg enligt 37 kap. 15 § första stycket och 98 kap. 7 § första stycket SFB är skattefria (8 kap. 6 § IL). Dessa tillägg tas ut vid avstämning mellan preliminär och slutlig sjukersättning respektive bostadsbidrag. Regeln ändrades i samband med att socialförsäkringsbalken infördes, då ordet ränta ersattes med tillägg.

Att även bostadsbidragen är skattefria framgår av 10 § (se avsnitt 19.8).

Skattefria är enligt 8 kap. 7 § också räntor på återbetald skatt, tull eller avgift enligt följande bestämmelser

- 40 och 42 §§ lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
- 5 kap. 21 § tullagen (2000:1281), och
- 9 kap. 2 och 12–14 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Räntor som inte redovisas i kontrolluppgifter enligt 8 kap. 4 § 1 och 2 LSK, eftersom de inte uppgår till 100 kr, är skattefria om de för den skattskyldige sammanlagt inte uppgår till 500 kr under beskattningsåret (8 kap. 8 § IL).

### **19.7 Barnbidrag**

Följande bidrag enligt SFB är skattefria (8 kap. 9 § IL):

- barnbidrag,
- underhållsstöd,
- adoptionsbidrag, och
- efterlevandestöd.

### **19.8 Bostadsbidrag**

Följande bidrag är skattefria (8 kap. 10 § IL):

- bostadsbidrag och bostadstillägg enligt SFB, och
- kommunalt bostadstillägg till handikappade.

### **19.9 Bistånd**

Följande bistånd är skattefria (8 kap. 11 § IL):

- Bistånd enligt socialtjänstlagen (2001:453), och
- äldreförsörjningsstöd enligt 74 kap. SFB.

Att liknande bistånd är skattefria även om de inte lämnas med stöd av de nämnda lagarna framgår av orden ”och liknande ersättningar” i 11 §.

Bistånd enligt lagen (1994:137) om mottagande av asylsökande m.fl. är skattefria enligt 8 kap. 12 § IL.

### **19.10 Ersättningar till nyanlända invandrare**

En nyanländ invandrare som deltar i aktiviteter enligt en etableringsplan har rätt till etableringsersättning och under vissa förutsättningar även etableringstillägg och bostadsersättning. Sådana ersättningar är skattefria enligt 8 kap. 13 § IL. Det är Arbetsförmedlingen som fattar beslut om rätten till etableringsersättning. Reglerna finns i lagen (2010:197) om etableringsinsatser för vissa nyanlända invandrare. Fram till den 30 november 2010 fanns det i stället regler om introduktionsersättningar för flyktingar m.fl. som beslutades av kommunerna. Sådana ersättningar är fortfarande skattefria enligt 8 kap. 13 § IL i dess tidigare lydelse. Reglerna finns i lagen (1992:1068) om introduktionsersättning för flyktingar och vissa andra utläningar.

### **19.11 Ersättningar på grund av kapitalförsäkring**

Ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkring (livförsäkring som inte är pensionsförsäkring) är skattefria. Detta gäller även återbäring på sådan försäkring, återköp eller vinstandel (8 kap. 14 § IL). Regler om kapitalförsäkringar behandlas i avsnitt 14.4 och avsnitt 41.4.1.1.

### **19.12 Ersättningar vid sjukdom och olycksfall m.m.**

#### **Försäkring inte tecknad i samband med tjänst**

Ersättningar vid sjukdom och olycksfall som betalas ut på grund av en försäkring, som inte tecknats i samband med tjänst, är skattefria enligt 8 kap. 15 § IL. Vad som här avses är ersättningar som inte grundas på förvärvsinkomster.

Bestämmelser om skatteplikt för sådana ersättningar i samband med sjukdom m.m. som grundar sig på förvärvsinkomster finns i 11 kap. 30 §. Bestämmelser om skatteplikt för ersättningar som betalas ut på grund av avtalsgruppsjukförsäkring finns i 11 kap. 20 § och 15 kap. 9 § (se avsnitt 22.2.18).

**Försäkring  
tecknad i samband  
med tjänst**

Skattefriheten gäller alltså inte om försäkringen har tecknats i samband med tjänst. I sådant fall är ersättningen skattepliktig med undantag för ersättning för vårdkostnader inom icke offentligt finansierad sjukvård. Vad som avses med begreppet ”tecknad i samband med tjänst” framgår av 10 kap. 7 §. Där anges att premierna helt ska betalas av arbetsgivaren och att anmälan till försäkringsbolaget ska göras om att försäkringen tecknats i samband med tjänst.

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för verkets uppfattning i vilken mån fri hälso- och sjukvård genom försäkring som tecknats av arbetsgivare ska beskattas. Där sägs bl.a. att om arbetsgivaren svarat för premier för sjuk- eller olycksfallsförsäkring som inte tecknats i samband med tjänst ska premien i vissa fall vara underlag för den anställdes beskattning samt arbetsgivaravgifter för arbetsgivaren. Detta gäller i den mån försäkringen är avsedd att täcka skattepliktiga förmåner, såsom offentligt finansierad vård, resor till och från sjukvårdsinrättning och förlorad arbetsförtjänst. Utfallande belopp beskattas inte. Vidare sägs att om försäkringen omfattar såväl privat som offentlig vård, ska premien proportioneras på en skattefri och en skattepliktig del (Skatteverket 2005-05-04, dnr 130 103335-05/111). Se vidare i avsnitt 22.2.16.

**Övriga  
försäkrings-  
ersättningar**

Skattefriheten enligt 8 kap. 15 § gäller inte heller för sådan försäkringsersättning som utges

1. i form av pension,
2. i form av livränta, om inte annat följer av 11 kap. 37 § (där det framgår att vissa livräntor beskattas till ett reducerat belopp, jfr avsnitt 22.2.32), eller
3. på grund av trafikförsäkring, ansvarsförsäkring eller skadeståndsförsäkring om ersättningen avser förlorad inkomst som skulle ha tagits upp som intäkt.

Med skadeståndsförsäkring avses en försäkring som ersätter den försäkrade det skadestånd som han har rätt till för personskada vid överfall och liknande (8 kap. 15 § andra stycket II).

**Offentliga  
ersättningar**

Följande offentliga ersättningar vid sjukdom och olycksfall är skattefria enligt 8 kap. 16–20 §§.

- Handikappersättning enligt 50 kap. SFB och ersättning för merutgifter för resor enligt 27 kap. 5 § SFB (16 §).
- Bidrag från Försäkringskassan till handikappade eller till föräldrar till handikappade barn för att skaffa eller anpassa

motorfordon. Om avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats beräknas med ledning av faktiska kostnader tas hänsyn till bidraget. Om bidraget betalas ut till näringsidkare för näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna om näringsbidrag i 29 kap. IL (17 §).

- Hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag som betalas ut till vårdbehövande från kommun och landsting (18 §).
- Assistansersättningar enligt 51 kap. SFB och ekonomiskt stöd till utgifter för personlig assistans enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (19 §). Bestämmelsen avser den assistansersättning som ges ut till den funktionshindrade. Den lön eller annan ersättning för arbete som denne i sin tur betalar till sina personliga assistenter är för dessa naturligtvis skattepliktig enligt vanliga regler.
- Ersättningar vid dödsfall eller invaliditet genom statens riskgarantier för totalförsvarspiktiga, de som genomgår eller har genomgått militär utbildning inom Försvarsmakten som rekryter samt de som tjänstgör i Polisens utlandsstyrka och i en internationell militär insats inom Försvarsmakten (20 §).

#### **Ersättningar till arbetsgivare**

Ersättningar från Försäkringskassan till arbetsgivare som enligt 27 kap. 56 eller 57 § SFB har rätt att få arbetstagares sjukpenning från Försäkringskassan (arbetsgivarinträde) är skattefria, om lönen till arbetstagaren och andra utgifter för denne inte ska dras av (21 §).

### **19.13 Ersättningar vid saksador**

Försäkringsersättningar och andra ersättningar för skada eller liknande på tillgångar är vanligen skattefria enligt 8 kap. 22 §. Med andra ersättningar avses vissa skadestånd för egendoms-skador.

Skatteverket anser att ersättning för skada på egendom i samband med skadegörelse eller liknande som inträffat på grund av yrkesutövning är skattefri även om den utges av mottagarens arbetsgivare. Skattefriheten gäller för sådan ersättning som håller den anställde skadelös, vare sig det gäller reparation eller återanskaffning av egendomen, i den mån skadan inte täcks av försäkring (Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 689760-08/111).

Skattefriheten för ersättningar vid saksador gäller inte om ersättningen avser tillgångar i näringsverksamhet, och om den

försäkrade egendomen i stället skulle ha försålts, köpeskillingen skulle ha utgjort skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. I sådant fall är försäkringsersättningen skattepliktig intäkt i den förvärvskälla där annars köpeskillingen skulle ha beskattats. Detta gäller också om ersättningen motsvarar någon annan skattepliktig intäkt eller avdragsgill omkostnad i näringsverksamhet.

Skattefriheten gäller inte heller för ersättning som betalas ut på grund av garantier av insättningar, investerarskydd eller försäkring enligt 55 kap. IL och avser ersättning för ränta eller för finansiella instrument (prop. 1998/99:48 och prop. 2008/09:49).

Försäkringsersättning för skada på annan byggnad än privatbostad och ersättning för markanläggning är skattepliktig.

Skadestånd och andra skadeersättningar vid sakskada behandlas enligt praxis skattemässigt på samma sätt som utfallande skadeersättningsbelopp.

I 45 kap. 26 § IL finns bestämmelser om att försäkringsersättningar och liknande i vissa fall beaktas vid beräkning av kapitalvinst på fastighet.

Ersättningar för förlust av eller skada på tillgångar när ett fartyg förolyckats är skattefria, om ersättningarna lämnas från redare till arbetstagare som har sjöinkomst (8 kap. 23 § IL). Vad som avses med sjöinkomst framgår av 64 kap. 3 § IL och avser i huvudsak lön m.m. till sjöman som är anställd på EES-handelsfartyg.

### **19.14 Återbäring på grund av försäkring**

Återbäringar och andra utbetalningar av överskott på grund av en försäkring är skattefria, om premien för försäkringen inte får dras av. Detta gäller dock inte utbetalningar på grund av pensionsförsäkringar. Det gäller inte heller för sådana sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst (8 kap. 24 § IL).

### **19.15 Underhåll till patient eller intagen**

Underhåll till patienter på sjukhus eller intagna på kriminalvårdsanstalt och liknande ersättningar är skattefria. Det förekommer ersättningar som utgår till andra än intagna på sjukhus eller andra anstalter för vård. Orden ”och liknande ersättningar” har lagts till för att fänga upp även sådana ersättningar (8 kap. 25 § IL).

## 19.16 Begravningshjälp

Begravningshjälp är skattefri. Som begravningshjälp behandlas inte tjänstepension som avser tid efter den pensionsberättigades död (8 kap. 26 § IL).

## 19.17 Ersättningar vid inställelse i domstol

Ersättningar som fastställs av domstol eller betalas av allmänna medel till vittnen och andra som inställt sig inför domstol eller annan myndighet och inte gör detta i sin yrkesutövning, är skattefria till den del ersättningen utgör reseersättning, traktamente, eller ersättning för tidsspillan (8 kap. 27 § IL). Ersättning för tidsspillan får betalas till den som på grund av inställelsen förlorar inkomst eller gör annan ekonomisk förlust. Med vilka belopp traktamente och tidsspillan maximalt kan betalas ut av allmänna medel till vittnen m.fl. framgår av vittnesersättningsförordningen (1982:805).

Ersättning till sakkunnig eller annan som i sin yrkesutövning inställer sig inför domstol eller annan myndighet är skattepliktig inom ramen för den yrkesverksamheten.

## 19.18 Plockning av bär, svamp och kottar

### Egen plockning

Inkomster vid försäljning av vilt växande bär, svamp och kottar som den skattskyldige har plockat själv är skattefria till den del de under ett beskattningsår inte överstiger 12 500 kr. Beloppet är individuellt och gäller för samtliga medlemmar i en familj. Beloppet 12 500 kr gäller de totala intäkterna av försäljning av bär, svamp och kottar (8 kap. 28 § IL).

### Inkomst av näringsverksamhet

Skattefriheten gäller emellertid inte om plockningsverksamheten i sig utgör näringsverksamhet. Med detta avses att skattefriheten inte gäller om plockningsverksamheten ensamt för sig uppfyller kriterierna för inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär således att skattefriheten även gäller för sådana näringsidkare som bedriver jordbruksverksamhet.

### Avdrag för utgifter

Enligt 9 kap. 6 § får avdrag göras för utgifter i samband med plockningen endast till den del utgifterna överstiger de intäkter som är skattefria.

#### *Exempel*

Om någon säljer plockade bär för 16 000 kr och har omkostnader på 14 000 kr blir 3 500 kr av bruttoinkomsten skattepliktig (16 000 - 12 500). Avdrag får

bara ske med 1 500 kr (14 000 - 12 500) eftersom avdrag inte får göras i den mån inkomsterna är skattefria. Nettointäkten som ska beskattas blir således 2 000 kr.

#### **Inkomst av tjänst**

Skattefriheten gäller inte heller för ersättning som utgör lön eller liknande förmån i inkomstslaget tjänst till den som plockar bär, svamp och kottar. Här kan ibland uppstå gränsdragningsproblem. Den som självständigt plockar bär och säljer ska inte betala skatt på den del av inkomsten som inte överstiger 12 500 kr under året. Den som däremot anlitas av någon annan för att plocka bär etc. är skattskyldig för inkomsterna från första kronan.

I ett mål som gäller arbetsgivaravgifter har Högsta förvaltningsdomstolen prövat om ersättningar till bärplockare ska anses som ersättning för arbete eller som betalning för sålda produkter. Ett svenskt bolag hade i s.k. arbetserbjudanden ansökt om arbetsstillstånd för ett stort antal personer från olika länder som skulle arbeta med bärplockning. Enligt arbetserbjudandena skulle ersättningen till bärplockarna grundas på dagspriset på bären och bostad skulle ordnas i turiststugor. Arbetsstillstånd utfärdades om bärplockning för den som stod för arbetserbjudandet; ”plockning och försäljning av bär till annan än inbjudaren” var inte tillåten. Regeringsrätten konstaterade att bolaget svarat för väsentliga funktioner för att bärplockningen skulle komma till stånd, bl.a. genom att ansöka om arbetsstillstånd utifrån uppgifter om varje individ, preliminärt boka boende och se till att det på plats fanns personer som talade samma språk som plockarna. Bolaget hade därmed skapat förutsättningar för det arbete som utförts av personerna och för att bolaget skulle kunna ta emot bär för vidareförsäljning. Bolaget skulle därför betala arbetsgivaravgifter på de ersättningar som det gett ut till bärplockarna (RÅ 2003 ref. 89).

Intäkt av försäljning till läkemedelsföretag av pollenrika vilda blommor, som den skattskyldige själv plockat, har av Högsta förvaltningsdomstolen ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst (RÅ 1992 not. 513).

### **19.19 Blodgivning m.m.**

Sedvanliga ersättningar till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk är skattefria. Ofta används fasta schablonmässigt bestämda ersättningar vid donationer. Sedvanliga ersättningar till ägg- och spermadonatorer har ansetts skattefria enligt samma bestämmelse (8 kap. 29 § IL).



Om en särskild ersättning för förlorad arbetsförtjänst betalas ut vid organdonation i ett visst fall bör denna ersättning inte kunna innefattas i begreppet ”sedvanliga ersättningar” till den som lämnat organ, blod eller modersmjölk. En sådan ersättning för förlorad arbetsförtjänst ska således beskattas i vanlig ordning.

Ersättning till försökspersoner för deltagande i läkemedelstest och kliniska undersökningar är skattepliktig ersättning.

### **19.20 Hittelön m.m.**

Följande ersättningar är skattefria enligt 8 kap. 30 § IL under förutsättning att ersättningarna inte hänför sig till anställning eller uppdrag

1. hittelön,
2. ersättning till den som har räddat personer eller tillgångar i fara och
3. ersättning till den som har bidragit till eller avsett att bidra till
  - att förebygga brott,
  - att personer som har begått brott avslöjas eller grips, eller
  - att föremål tas i beslag.

Genom att det i lagtexten används begreppet ”tillgångar” innebär det att skattefriheten kan tillämpas även i fråga om ersättning för förhindrande av skada på annat än materiella ting, t.ex. manipulation av betalningsanvisningar och liknande (prop. 1999/2000:2 s. 104).

Skattefriheten gäller också sådana fall då uppgiftslämnarens insats inte lett till avsett resultat (prop. 2003/04:21).

### **19.21 Ersättningar vid självförvaltning**

#### **Hyreslägenhet**

Ersättningar i form av avdrag på hyran som en hyresgäst får för att utföra enklare förvaltningsuppgifter på en hyresfastighet inom ett öppet system för självförvaltning är skattefria. Det krävs att villkoren bestämts i en överenskommelse enligt hyresförhandlingslagen (1978:304) eller i ett annat avtal mellan en hyresvärd och en eller flera hyresgäster. Avdraget får inte överstiga den egna bostadens andel av den totala utgiften för dessa förvaltningsuppgifter. En ytterligare förutsättning är att

**Bostadsrätter  
m.m.**

samtliga hyresgäster som deltar i självförvaltningen får avdrag med samma belopp (8 kap. 31 § IL).

Skattefriheten gäller i motsvarande utsträckning för avdrag på avgifter i bostadsrättsföreningar, bostadsföreningar, bostadsaktiebolag, och liknande sammanslutningar, t.ex. kollektiva hyresrätter, vilket framgår av andra stycket i 31 §. Samfällighetsföreningar omfattas däremot inte av reglerna om skattefrihet (1996/97:SkU24).

Av förarbetena framgår att med enklare förvaltningsuppgifter avses göromål som normalt kan utföras av alla hyresgäster och som inte kräver specialkompetens, såsom trappstädning, trädgårdsskötsel, enklare reparationer, byte av glödlampor och annan förbrukningsmateriel samt tillsyn av källarutrymmen, vindar, garage och tvättstugor etc. (prop. 1996/97:119 s. 27 f.).

Med bostadens andel avses fördelning enligt huvudtalet, dvs. en lägenhet motsvarar en andel, oavsett lägenhetsyta. Vid beräkning av det skattefria utrymmet ska därför utgiften fördelas på samtliga lägenheter i fastigheten. Beräkningen ska vidare göras med utgångspunkt i den totala utgiften för förvaltningsuppgifterna.

I propositionen finns följande exempel för att illustrera reglerna:

”I ett hus med tio lägenheter deltar fem i självförvaltning avseende trappstädning och trädgårdsskötsel. Beträffande trappstädningen är den totala kostnaden 3 000 kr per månad. Hyresgästerna tar över halva trappstädningen, vilket innebär att den inbesparade kostnaden i denna del är 1 500 kr. När det gäller trädgårdsskötseln är den totala kostnaden 2 000 kr per månad. Detta arbete omhändertas i sin helhet av hyresgästerna. Den inbesparade kostnaden är således totalt 3 500 kr (1 500 + 2 000) per månad, vilket innebär 700 kr fördelat per lägenhet och månad. Det skattefria taket utgör däremot en tiondel av den totala kostnaden, dvs. 500 kr (10 % x [3 000 + 2 000]). Om hela besparingen om 700 kr vardera dras av på hyran för de fem lägenheterna som deltar, blir därför endast 500 kr skattefritt och överskjutande 200 kr kommer att beskattas.”

Om en hyresgäst vid sidan av de åtgärder som omfattas av självförvaltningen åtar sig att mot ersättning utföra även andra arbeten för hyresvärdens räkning, är denna ersättning skattepliktig enligt vanliga regler.

## **20 Utgifter som inte får dras av**

### **20.1 Inledning**

I 9 kap. IL finns bestämmelser om utgifter som inte får dras av – bestämmelser som gäller för alla inkomstslag. Även i kapitel 60, som behandlar familjebeskattning, finns regler om ersättningar som inte får dras av. Dessutom finns under respektive inkomstslag bestämmelser om utgifter som får dras av i just det inkomstslaget.

### **20.2 Levnadskostnader m.m.**

Den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter får inte dras av. Detta är en grundläggande regel i skattelagstiftningen som har funnits med sedan kommunalskattelagen kom till. Bestämmelsen är inte undantagslös. I 12 kap. IL finns ett antal undantag från denna huvudprincip. Exempelvis får avdrag under vissa förutsättningar göras för utgifter för arbetsresor, hemresor, ökade levnadskostnader vid tjänsteresor m.m. (9 kap. 2 § IL).

Till sådana privata levnadskostnader som inte får dras av räknas enligt andra stycket utgifter för gåvor, premier för egna personliga försäkringar samt avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar som den skattskyldige är medlem i. Uppräkningen i andra stycket är inte avsedd att vara uttömmande (prop.1999/2000:2 del 2 s. 106 f.).

Avdrag medges således inte för fackföreningsavgifter eller för medlemsavgifter till olika yrkes- eller branschföreningar oavsett om medlemskapet skulle kunna innebära stor nytta i den egna anställningen (se vidare avsnitt 24.20). Avdrag får enligt 3 § inte heller göras för periodiska understöd och liknande periodiska utbetalningar till personer i den skattskyldiges hushåll. Bestämmelser om i vilka fall avdrag för periodiska understöd får göras finns i 62 kap. 7 §. Se vidare om periodiska understöd i avsnitt 22.2.41.

### **20.3 Svenska allmänna skatter**

Svenska allmänna skatter är inte avdragsgilla. Som sådana skatter räknas bland annat kommunal och statlig inkomstskatt och kupongskatt (9 kap. 4 § första stycket IL).

Däremot är särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten avdragsgilla. Som exempel kan nämnas fastighets-skatt, fastighetsavgift, särskild löneskatt, socialavgifter m.m. Utländska skatter är också avdragsgilla om de utgör omkostnad i förvärvskälla här (16 kap. 17, 18 och 19 §§ IL).

### **20.4 Utgifter för vissa skattefria inkomster**

Om en inkomst inte ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal eller dispens för inkomsten av en utländsk stats beskicknings- eller konsulatfastighet, får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av. Bestämmelsen innebär att avdrag inte får göras för utgifter som kan anses hänförliga till den inkomst som är undantagen från beskattning på grund av skatteavtal (9 kap. 5 § jämfört med 6 kap. 17 § IL). För varje inkomstslag anges särskilt vilka utgifter som får dras av. Av bestämmelserna i 12 kap. 1 §, 16 kap. 1 § och 42 kap. 1 § framgår att bara utgifter för förvärv av skattepliktiga inkomster får dras av. Av detta följer att om en inkomst inte är skattepliktig får utgifterna för dess förvärvande inte dras av. Detta gör t.ex. att underskott i ett fast driftställe inte kan utnyttjas mot överskott från annan verksamhet om det fasta driftstället ligger i ett land med vilket Sverige har ett skatteavtal som anger att exemptmetoden ska tillämpas på inkomsten ifråga.

En kapitalförlust är inte en utgift för förvärv av en inkomst och begreppet kapitalförlust omfattas därför inte av bestämmelserna i 9 kap. 5 § IL. Avdrag för en kapitalförlust kan därför inte vägras med hänvisning till denna bestämmelse när en inkomst är undantagen från svensk beskattning på grund av reglering i skatteavtal. Skatteverkets syn är att det i en sådan situation inte uppstår någon kapitalförlust eftersom utgifterna som är hänförliga till inkomsten inte får dras av (Skatteverket 2009-12-16, dnr 131 903797-09/111). Avdragsförbudet gäller dock inte utgifter som avser utdelning från ett utländskt bolag till en svensk juridisk person, om utdelningen inte ska tas upp enligt 24 kap. 17 § IL. Bestämmelsen i 5 § andra stycket ändrades som en följd av de ändrade reglerna för CFC-beskattning (prop. 2003/04:10).

## **20.5 Bär-, svamp- och kottplockning**

Endast till den del utgifterna för att plocka vilt växande bär, svampar och kottar överstiger sådana inkomster som är skattefria enligt 8 kap. 28 § får avdrag göras. Se exempel i avsnitt 19.18 om hur avdraget ska beräknas.

## **20.6 Räntor och avgifter**

Räntor får i regel dras av i inkomstslaget kapital. I 7 och 8 §§ finns ett antal undantag från huvudregeln av vilka särskilt kan noteras förbudet för avdrag för studiemedelsräntor.

Följande räntor och avgifter får enligt 7 § inte dras av;

- räntor enligt 4 kap. 1 § studiestödslagen (1999:1395),
- räntor enligt 19 kap. 47 § socialförsäkringsbalken (underhållsstöd),
- avgifter enligt 37 kap. 15 § andra stycket och 98 kap. 7 § andra stycket socialförsäkringsbalken (sjukersättning respektive bostadsbidrag), och
- räntor på sådana lån som avses i 11 kap. 45 § eller 15 kap. 3 § IL (förbjudna lån).

Fr.o.m. inkomståret 2010 får alltså ränta på förbjudna lån inte längre dras av. Detsamma bör även gälla för den som påförts ränteförmån (prop. 2009/10:12).

Enligt 8 § får räntor på skatt, tull eller avgift enligt följande bestämmelser inte dras av;

- 5 kap. 8 § vägtrafikskattelagen (2006:227) eller 8 § lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt,
- 5 kap. 14–18 §§ tullagen (2000:1281), och
- 19 kap. 2 och 4–9 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Dröjsmålsavgifter enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift får inte heller dras av.

## **20.7 Böter och sanktionsavgifter**

Böter och offentligrättsliga sanktionsavgifter får inte dras av (9 kap. 9 § IL).

Bestämmelsen fick en generell utformning i inkomstskattelagen till skillnad från motsvarande bestämmelse i kommunal-

skattelagen. I propositionen finns en uppräkningslista av offentlig-rättsliga sanktioner som inte var avdragsgilla tidigare (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 110 ff.).

## **20.8 Mutor m.m.**

Utgifter för mutor eller andra otillbörliga belöningar får inte dras av (9 kap. 10 § IL).

Med muta och andra otillbörliga belöningar avses ”en belöning, förmån eller gåva. Mutan kan bestå av kontanter. Det kan också vara fråga om t.ex. varor, resor, tjänster, rabatter, presentkort eller gästfrihet av olika slag” (prop. 1998/99:32 s. 84).

I propositionen sägs att begreppet ”otillbörlig” inte är närmare preciserat i lagtexten. Vad som är otillbörligt får bestämmas på grundval av en samlad bedömning av alla omständigheter som är betydelsefulla i det enskilda fallet (prop. 1975/76:176 s. 36).

Allmänt gäller att bedömningen av om en transaktion är ägnad att påverka mottagarens tjänsteutövning är beroende av förmånens ekonomiska värde. Förmåner av ringa värde innebär normalt en mindre risk för påverkan och bör inte anses som otillbörliga. En gränsdragning uppkommer mot representationsutgifter. Många förmåner av representationskaraktär faller utanför det här aktuella avdragsförbudet.

Mutans eller den otillbörliga belöningens beteckning saknar naturligtvis betydelse för den skattemässiga behandlingen.

I förarbetena till bestämmelsen anges att ”viss hänsyn” måste tas till förhållandena i andra länder när man bedömer vad som är otillbörligt, och att det inte går att bortse från att synen på vad som är tillbörligt kan variera starkt från land till land (prop. 1998/99:32 s. 84).

Avdragsförbudet omfattar hela den personkrets som anges i 17 kap. 7 § och 20 kap. 2 § brottsbalken. Det omfattar inte bara mutor och otillbörliga belöningar till arbetstagare utan även till exempelvis ledamot av styrelse, verk, nämnd, kommitté eller sådan myndighet som hör till staten eller kommun, landsting, kommunalförbund eller församling.

Det finns inte något krav på att det ska finnas en lagakraftvunnen dom på bestickning eller mutbrott för att avdrag ska vägras. Den skattemässiga prövningen ska endast gälla om belöningen objektivt sett är otillbörlig och inte omfatta prövning

av om den skattskyldige haft ett brottsligt uppsåt i brottsbalkens mening (prop. 1998/99:32 s. 86).

Om mutan eller den otillbörliga förmånen består av en vara eller en tjänst ur det egna sortimentet ska uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL ske i förekommande fall (prop. 1998/99:32 s. 84).

## **20.9 Arbetsgivaransvar**

En arbetsgivare som inte har gjort föreskrivet skatteavdrag från löner eller andra ersättningar för arbete kan med stöd av 12 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) bli betalningsansvarig för den skatt som inte dragits av. Detsamma gäller den som varit skyldig att göra skatteavdrag från ränta eller utdelning.

Den som påförts ett sådant betalningsansvar får inte göra avdrag för det fastställda ansvarsbeloppet (9 kap. 11 § IL).





## Sakregister

- Ackordsöverskott, 499
- Ackumulerad inkomst, 497, 498
- Advokat, 502
- Aktiebolag, 342, 501
- Aktieägartillskott, 307
- Allmän pensionsavgift
  - skattereduktion, 483
- Allmän pensionsplan, 448
- Allmänna råd, 47
  - enhetlighet, 46, 47
  - följdriktighet, 46
  - generella rekommendationer, 47
  - informationer, 48
  - lagenlighet, 46
  - Skatteverkets allmänna råd, 48
  - Skatteverkets meddelanden, 48
- Allmänt avdrag, 421, 422
  - egenavgifter, 421
  - pensionssparande, 421
  - periodiska understöd, 421
  - utländska
    - socialförsäkringsavgifter, 421
- Alternativ exempt, 233
- Amerikanska LLC:s, 116
- Andelshus, 359
- Anstånd, 287
- Arbetsgivaransvar, 535
  - avdrag, 535
- Arkitekt, 502
- Arv, gåva m.m, 519
- Avdrag senare beskattningsår, 469
- Avdrag utländsk skatt, 237
  - allmän skatt, 238
  - fusion eller fission, 240
  - särskild skatt, 238
    - återbetald skatt, 239
- Avdragsberäkning, 461
  - aktiv näringsverksamhet, 462
  - saknar pensionsrätt i anställning, 462
- Avdragsgrundande inkomster, 461
- Avdragsutrymme, 464
  - flera näringsverksamheter, 466
  - näringsverksamhet, 464
  - saknar pensionsrätt i anställning, 464
  - tjänst och näringsverksamhet, 464
- Avgift i annat trossamfund, 481
- Avgångsvederlag, 401, 500, 509
- Avkastningsskatt
  - avräkning, 275
  - carry forward, 276
- Avräkning av utländsk skatt, 240, 496
  - anmälningsplikt, 278
  - avdraget vid avräkning, 268
  - avkastningsskatt, 257, 275
  - avräkningsordning, 272
  - carry forward, 273
  - CFC-beskattning, 277
  - expansionsfondsskatt, 257
  - fission, 251
  - fusion, 251
  - gemensamma kostnadsposter, 263
  - handelsbolag, 250, 275
  - investeringsfonder, 247
  - kommissionärsförhållanden, 251
  - luftfartsföretag, 260
  - overall-principen, 254

- rederier, 260
- samma skattesubjekt, 249
- skatteavtal, 242, 247
- skäligt belopp, 246
- spärrbelopp, 254
- tidpunkt, 251
- utländsk fastighetsskatt, 244
- Avskattning, 355
- Avskattning av pensionsförsäkring, 445
- Barn, 362
- Barnbidrag, 522
- Befrielse från skatt, 240
- Begravningsavgift, 481
- Begravningshjälp, 527
- Begränsad skattskyldighet, 369, 407, 411
  - fysisk person, 407
  - utländsk juridisk person, 411
  - utländska investeringsfonder, 412
  - utländska stater och menigheter, 411
  - utländskt dödsbo, 411
- Begränsat skattskyldig, 427, 466, 482
  - kontantprincipen, 427
  - pensionssparavdrag, 466
  - särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 17, 466
- Behörig myndighet, 211
- Beskattning av fastigheter
  - industrienhet, 357
  - lantbruksenhet, 357
- Beskattningsort, 403
- Beskattningsår, 333
- Bestämmande inflytande
  - etableringsfrihet, 77
- Bistånd, 522
- Blodgivning, 528
- Bosatt, 370
  - bo och hemvist, 370
- Bostadsbidrag, 522
- Bostadsrätt, 360
  - bostadsförening, bostadsaktiebolag, 360
  - likvidation, 360
  - äkta bostadsföretag, 360
- Bosättningsintyg, 390
- Bosättningsutredning, 390
- Bär, 527, 533
- Böter, sanktionsavgifter, 533
- Carry back, 237
- Carry forward, 237, 273, 276, 277
- CFC-bolag, 414
- Conduit-bolag, 100
- Creditmetoden, 234, 281
- Deklarationsskyldighet, 322, 411, 416
  - dödsbon, 323
  - ej skattskyldig stiftelse och ideell förening, 325
  - enkelt bolag och partrederi, 326
  - juridisk person, 323
  - konkursbo, 325
  - staten, landsting, kommun m.m., 325
  - svenska handelsbolag m.m., 324
- Delägarbeskattad utländsk juridisk person, 414
- Delägare i svenskt handelsbolag, 414
- Depåförsäkring, 438
- Direkt effekt, 66
  - ovillkorlig, 66
  - till nackdel, 66
- Diskriminering
  - andra skattefördelar, 71
  - dold (indirekt), 70
  - effektiv skattekontroll, 71
  - rättfärdigande grunder, 71
  - skattesystemets inre sammanhang, 71
  - skydd för statens skatteintäkter, 71
  - öppen (direkt), 70
- Dispens, 470
  - dödsbo, 472

- i huvudsak saknar pensionsrätt i anställning, 471
- näringsverksamhet som upphör, 471
- utländsk försäkring, 451
- återköp, 443
- Dispensbeslut, 434, 443, 451
- Djurskötsel, 507
- Doktrin, 49
  - läro- och handböcker, 49
  - sammanställningar av rättspraxis, 49
  - skatterättslig doktrin, 49
  - Skatteverkets handledningar, 49
- Dotterföretag, 313
- Dubbelbeskattnings
  - ekonomisk, 230
  - internationell, 229, 230
- Dödsbo, 323, 348, 417, 498, 513
- EES-avtalet, 59
- EES-området, 341
- Efterlevandepension, 437
  - barn, make eller sambo, 437
  - partnerskap, 437
  - sjunkande belopp, 437
  - varaktighet, 438
- Efterlevandestöd, 522
- Efterskänkande av skatt, 240
- Eftertaxering, 287
- Egenavgifter, 288, 366, 421
- Ekonomisk dubbelbeskattnings, 144, 230
- Enfamiljshus, 347
- Ersättningsfond, 508
- Etableringsersättning, 523
- Etableringsfrihet, 74
  - nyetablering, 74
  - primäretablering, 74
  - sekundäretablering, 74
- Etableringskrav, 432
- Ettårsregeln, 392
  - kortare avbrott, 398
  - oförutsedda händelser, 399
- EU-domstolen, 33, 60
  - curia.eu.int, 34
  - EU-rätten, 33
  - fördragsbrotstalan, 33
  - förhandsavgöranden, 33
  - kommissionen, 33
- EUF-fördraget, 57
- EU-kommissionen, 60
- Europabolag, 405
- Europakooperativ, 405
- Europaparlamentet, 59
- Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), 405
- Europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS), 405
- Europeiska centralbanken, 60
- Europeiska rådet, 59
- Europeiska unionens domstol
  - förhandsavgörande, 60
- Europeiska unionens råd, 60
- EU-rätten, 61
  - primärrätt, 61
  - sekundärrätt, 61
- Exempt med progressions, 231
- Exemptmetoden, 231, 280, 281
- Expansionsfond, 508
- Expansionsfondsskatt, 483
- Familj, 381
- Fast driftställe, 366
- Fastighet, 343
- Fastighetsavgift
  - skattereduktion, 484
- Fastighetstillbehör, 344
- Fastighetsägare, 347
- Femårsregeln, 388
- Flytt av pensionsförsäkring, 444
  - gamla avtal, 442
- FN:s modellavtal, 190
- Fri rörlighet för arbetstagare, 73
  - hinder, 73
- Fri rörlighet för kapital, 75
- Frihet att tillhandshålla tjänster, 75
- Full exempt, 231

- Fusionsdirektivet, 62
- Fysiska personer, 481, 498
- inkomstskatt, 337
- Fåmansbolag, 312
- Förarbeten, att hitta i, 32
- riksdagen.se, 29, 32
- Fördelningstid, 509
- Fördragsbrott, 69
- Fördragsmissbruk, 65
- Föreskrifter, 46
- bemyndiganden, 46
  - konsekvensutredning, 47
  - Skatteverkets föreskrifter (SKVFS), 47
  - Skatteverkets författningssamling (SKVFS), 47
  - verkställighetsföreskrifter, 46
- Företrädesrätt till teckning, 312
- Förfarandemissbruk, 64
- Författare, 502
- Förhandsavgörande, 60, 67
- Högsta förvaltningsdomstolen, 68
  - Skatterättsnämnden, 68
- Förhandsbesked, 36
- Allmänna ombud, 36
  - fastställelse, 37
  - prövningstillstånd, 37
  - Skatterättsnämnden (SRN), 36
- Förluster i handelsbolag, 312
- Förskottsränta, 310
- Försäkrad, 434
- Försäkringar med anknytning till värdepappersfonder, 439
- Försäkringsavtal, 440
- före den 2 februari 2007, 441
  - inte pantsättas eller belånas, 440
  - kontrolluppgifter, 440
  - utformning, 440
  - villkor som är oförenligt, 440
  - åtagande att lämna kontrolluppgift, 441
  - överlåtelse, 442
- Försäkringsersättning, 523, 525
- expropriation, 504
  - för byggnad, 505
  - sakskada, 526
  - sjukdom och olycksfall, 523
- Försäkringstagare, 434
- Försäljning av andel i handelsbolag, 414
- Gemensamt kommunalt ändamål, 410
- Genomsyn, 45
- Grundavdrag, 475, 478, 479, 517
- dödsbo, 479
  - fysiska personer, 475
  - förening, 479
  - särskilt belopp, 476
  - trossamfund, 479
- Grängångare, 222
- Gåva, 519
- remuneratorisk gåva, 520
- Handelsbolag, 460, 467, 498, 501, 513
- ”tjänstepension” för delägare, 467
- Handläggande skattekontor, 415
- länderansvar, 415
- Helhetsbedömning, 44
- Hemortskommun, 337, 403, 481
- begränsat skattskyldig, 338, 410
  - dödsbo, 338, 482
  - utländsk stats beskickning m.m., 338
- Hemvistprincipen, 230
- Hittelön, 529
- Husarbete, 488
- Husbåt, 345
- Hushållsarbete, 488
- Hyreshusenhet, 358
- Hyresrätt, 503
- Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), 34
- Högsta förvaltningsdomstolens årsbok, 34
- Indirekt effekt, 66
- Industritillbehör, 345

- Inflyttning till Sverige, 390
- Ingenjör, 502
- Inkomst av kapital, 499
- Inkomst av tjänst, 499
  - engångsbelopp, 499
- Inkomstskattelagen, 52
  - kraftträdandebestämmelser, 53
  - övergångsbestämmelser, 54
- Innebörden av begränsad skattskyldighet, 412
  - andelar i svenska ekonomiska föreningar, 412
  - A-SINK, 412
  - CFC-bolag, 414
  - delägarbeskattad utländsk juridisk person, 414
  - delägare i svenskt handelsbolag, 414
  - fast driftställe, 412
  - fastighet, 412
  - försäljning av andel i handelsbolag, 414
  - juridisk person, 412
  - kapitalförlust, 414
  - näringsbostadsrätt, 412
  - periodiseringsfond, 412
  - royalty, 412
  - schablonintäkt, 412
  - uppskovsbelopp, 412
  - utländsk dödsbo, 415
  - utländsk investeringsfond, 414
  - utländska fastighetsfonder, 414
- Innebörden av obegränsad skattskyldighet, 406
- Inställelse i domstol, 527
- Internationell dubbelbeskattning, 230
- Inventarier, 506, 514
- Jobbskatteavdrag, 485
- Juridisk person, 341, 496
  - beskattningsbar inkomst, 339
  - statlig inkomstskatt, 496
  - taxerad inkomst, 339
- Kapitalförsäkring, 429, 454, 523
- Kapitalvinst, 511
  - fåmansföretag, 511
- Kommissionärsavtal, 307
- Kommunal inkomstskatt, 481
- Komplementhus, 351
- Koncernbidrag, 305, 307
- Konstnär, 502
- Kontrolluppgift, 397
- Konvertibel, 312
- Kreditinstitut, 342
- Kringgående av skattelag, 80
- Kyrkoavgift, 481
- Källstatsprincipen, 230
- Lager i jordbruk, 514
- Lagtolkning, 29
  - den objektiva metoden, 30
  - den subjektiva metoden, 30
  - departementspromemoria (Ds), 31
  - EU-rättskonformt, 31
  - förarbetsuttalanden, 30
  - förutsebarhetskäl, 31
  - kommittébetänkande, 31
  - kontext, 30
  - lagstiftningens systematik, 30
  - teleologiska metoden, 30
  - ändamålstolkning, 30
- Lantbruksenhet, 358
- Legalitetsprincipen, 63
- Levnadskostnad, 531
- Likabehandlingsprincipen, 63
- Lissabonfördraget, 57
- Lojalitetsprincipen, 64
- Lotterivinst, 520
- Länderansvar, 415
- Löneunderlag, 313
- Makar, 501, 513
- Makar och sambor, 362
- Matching credit, 236, 245
- Matching exempt, 234
- Medhjälpande maken, 501
- Ministerrådet, 60
- Missbruk av rättigheter, 80

- Moder-dotterbolagsdirektivet, 62
- Montörsregeln, 173
  - i SINK, 173
- Mutor, 534
- Nationalitetsprincipen, 230
- Nationella domstolar, 34
  - förvaltningsrätterna, 34
  - Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), 34
  - kammarrätterna, 34
- Nedläggning av verksamhet, 502, 512
- Negativ särbehandling
  - hinder, 79
  - objektivt jämförbar situation, 79
  - skatteavtal, 79
- Närhetsprincipen, 63
- Näringsbostadsrätt, 504
- Näringsfastighet, 350, 358
- Närstående, 363
- Obegränsad skattskyldighet, 369, 406, 466
  - europabolag, 405
  - europakooperativ, 405
  - europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), 405
  - europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS), 405
  - formella kriterier, 404
  - juridisk person, 404, 405, 406
  - registrering, 405
  - svensk investeringsfond, 405
  - svenska aktiebolag, 405
  - svenska ekonomiska föreningar, 405
  - svenskt dödsbo, 406
  - utländsk juridisk person, 405
  - verkliga ledning, 405
- OECD
  - projektgrupper, 98
- OECD:s modellavtal
  - allmänt, 98
  - annan inkomst, 189
  - armlängdsprincipen, 136
  - artistbolag, 180
  - artister och sportutövare anställda i offentlig tjänst, 187
  - bareboat-charter, 141
  - branch profit tax, 148
  - container, 143
  - diplomater, 218
  - diskriminering, 100, 102
  - diskriminering alla skatter, 209
  - domicil, 110
  - enskild tjänst, 169
  - fast driftställe, 117
  - finansiella instrument, 153
  - förmögenhetsskatt, 102
  - handelsbolag, 114
  - historik, 96
  - inkomst av fast egendom, 131
  - lokalanställd, 187
  - medlemsstater, 96
  - nya skatter, 103
  - obegränsad skattskyldighet i två stater vid olika tidpunkter, 196
  - offentlig tjänst, 185
  - offentlig tjänst, begreppet, 187
  - olika beskattningstidpunkter, 197
  - praktikanttjänstgöring, 189
  - realisationsvinst, 161
  - samtidig tillämpning av, 204
  - subject to tax-regel, 141
  - utdelningsskattefrihet, 150
  - överbeskattning, 137
- Offentliga utredningar, 27
  - departementspromemoria (Ds), 27
  - direktiv, 27
  - kommitté, 28
  - Statens Offentliga Utredningar (SOU), 28
  - särskilt förordnad utredare, 28
- Officialprincipen, 65
  - individuella rättigheter, 66

- Ombordanställda, 177, 392, 393
  - på utländskt fartyg, 393
- Ombyggnad, 352
- Omdisponering, 352
- Omvänd credit, 235
- Ordinary credit, 234
- Organdonation, 529
- Overall-principen, 194, 234, 254
- Parafering, 82
- Partnerleasingavtal, 311
- Passiv näringsverksamhet, 365, 477
- Patenträtt, 505
- Pension, 509
- Pensionsförsäkring, 311, 430
  - avskattning, 445
  - flytt, 444
  - kvalitativa regler, 430
  - nya skatteregler 2007, 430
  - återbetalning, 444
  - återköp, 442
  - övergångsbestämmelser, 473
  - överlåtelse, 442
- Pensionssparande, 427
  - pensionsförsäkring, 427
  - pensionssparkonto, 427
- Pensionssparavdrag, 402, 460
  - allmänt avdrag, 461
  - avdrag senare beskattningsår, 469
  - avdragsberäkning, 461
  - avdragsgrundande inkomster, 461
  - avdragsutrymme, 464
  - begränsat skattskyldig, 466
  - flera näringsverksamheter, 466
  - handelsbolag, 460, 467
  - kapital, 461
  - näringsverksamhet, 460
  - tjänst och näringsverksamhet, 464
  - underskott i näringsverksamhet, 470
  - årsskiftesbetalningar, 468
- Pensionssparkonto, 452
  - avskattning, 453
  - avslutning, 453
  - efterlevandepension, 452
  - pensionssparavtal, 453
  - utbetalning, 452, 453
  - ålderspension, 452
  - återbetalning, 444
  - överlåtelse, 453
- Periodiseringsfond, 507
- Periodiskt understöd, 305, 425
  - frivilliga periodiska understöd, 425
  - föreskrift i testamente, 425
  - juridisk person, 425
  - medlemmar i den skattskyldiges hushåll, 425
  - skadestånd, 425
  - tidigare anställd, 425
  - underhållsbidrag till make, 425
  - överlåtelse, 427
- Per-item principen, 194
- Personaloption, 171
- Personskada, 499
- Prejudikat, 37
  - notis, 37
  - plenum, 38
  - referat, 37
  - rättsverkan, 37
- Principer
  - källstats, 407
- Prisbasbelopp, 366
- Privata levnadskostnader, 531
- Privatbostad, 347
- Privatbostadsfastighet, 350
  - dödsbon, 348
  - enfamiljshus, 347
  - slottsregeln, 358
  - tröghetsregel, 354
  - tvåfamiljshus, 347
- Privatbostadsföretag, 359
- Privatbostadsrätt, 361

- Progressionsuppräknig, 195, 232
- Proportionalitetsprincipen, 63
- Propositioner, 28
- allmänna delen, 28
  - lagrådet, 28
  - lagrådsremiss, 28
  - riksdagsprotokollet, 29
  - riksdagsskrivelse (rskr), 29
  - Skatteutskottets betänkanden (SkU), 29
- Prövningstillstånd, 35
- av vikt för ledning av rättstillämpningen, 36
  - synnerliga skäl, 36
- Publicering av lagförslag och författningar, 29
- Internet, 29
  - kammarens protokoll, 29
  - kommittédirektiv, 29
  - lagrummet, se, 29
  - motioner, 29
  - propositioner, 29
  - riksdagen.se, 32
  - riksdagsskrivelser, 29
  - riksdagstrycket, 29
  - Skatteverkets Intranät, 29
  - Svensk författningssamling (SFS), 29
  - utskottsbetänkanden, 29
- Realisationsförlust, 305, 306
- Registrerat partnerskap, 362
- Revisionsrätten, 61
- rotarbete, 488
- Royalty, 412
- Ränta, 521, 533
- Ränte- och royaltydirektivet, 62, 412
- Rättfärdigande grunder, 71
- administrativa skäl, 71
  - effektiv skattekontroll, 71
  - skattesystemets inre sammanhang, 71
  - skydd för statens skatteintäkter, 71
- Rättsfallssammanställningar, 34
- Domstolsverket (DV), 34
  - meddelanden från Riksskatteverket serie I, 35
  - referatmål, 35
  - Regeringsrättens Årsbok (RÅ), 34
  - rättsfallsreferat från kammarrätterna (RK), 34
  - rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna (RRK), 35
  - Skattenytt, 35
  - Svensk Skattetidning, 35
- Rättsfallstolkning, 39
- analogitolkningar, 40
  - bevisning, 40
  - EU-domstolens domar, 39
  - förhandsavgörande, 39
  - generaladvokatens yttranden, 39
  - generell norm, 40
  - motsatsslut, 40
  - preambeln, 39
  - språkversioner, 39
- Rättshandlingars verkliga innebörd, 41
- Rättspraxis, 38
- underrättspraxis, 38
- Rättssäkerhetsprincipen, 63
- Rörelse, 365
- Sakskada, 525
- SAS, 164, 381
- Sekundärrätt, 61
- direktiv, 61
  - förordningar, 61
- Semesterersättning, 400, 500
- Sextimånadersregeln, 392, 394, 398
- kortare avbrott, 398
  - oförutsedda händelser, 399
- Sjuk- och olycksfallsförsäkring, 474
- Sjukpenning, 402
- Sjukpension, 436



- Självdeklaration, 326, 330
  - allmän självdeklaration, 326, 327
  - anstånd, 331
  - byråanstånd, 331
  - elektronisk självdeklaration, 328
  - formkrav, 326
  - föreläggande, 330, 331
  - skyldighet att bevara underlag, 333
  - särskild självdeklaration, 326, 328
  - tidpunkt, 330
- Självförvaltning, 529
- Självständig näringsverksamhet utomlands, 267
  - allmänt avdrag, 422
  - EU-rätt, 422, 478, 486
  - grundavdrag, 478
  - jobbskattavdrag, 485
  - passiv näringsverksamhet, 477
- Skadestånd
  - uppsägning, 500, 509
- Skalbolag, 305
- Skatteavtal, 368
  - artistbolag, 180
  - artister och sportutövare, 179
  - artister och sportutövare anställda i offentlig tjänst, 187
  - bareboat-charter, 141
  - begränsning av skatteuttaget, 283
  - branch profit tax, 148
  - container, 143
  - creditmetoden, 281
  - definitioner, 104
  - diskriminering, 100, 102
  - diskriminering alla skatter, 209
  - exemptmetoden, 280
  - fast driftställe, 117
  - förmögenhetsskatt, 102
  - handelsbolag, 114
  - handräckning vid indrivning, 215
  - inkomst av fast egendom, 131
  - lokalanställd, 187
  - metoder för att undanröja dubbelbeskattning, 193
  - obegränsad skattskyldighet i två stater vid olika tidpunkter, 196
  - offentlig tjänst, begreppet, 187
  - olika beskattningstidpunkter, 197
  - praktikanttjänstgöring, 189
  - samtidig tillämpning av, 204
  - subject to tax-regel, 141
  - syftet, 81
  - territoriell utvidgning, 219
  - time-charter, 141
  - utdelningsskattefrihet, 150
  - överränta, 153, 160
- Skatteflykt, 285
- Skatteförmån, 291
- Skattelagstiftning och förarbeten, 25
  - de s.k. diskrimineringsförbuden, 27
  - delegation, 25
  - den primära rätten, 26
  - den sekundära rätten, 26
  - departementspromemoria (Ds), 28
  - direktiv, 26
  - EU:s rättsakter, 26
  - EU-domstolen, 27
  - EU-fördraget, 26, 27
  - EU-rätten, 26
  - fri rörlighet, 27
  - föreskrifter, författningar, förordningar, 25
  - grundlagstiftningen, 26
  - lagar, 25
  - lagrådsremiss, 28
  - normgivning, 26
  - normgivningsmakten, 25
  - regeringsformen, 25
  - restkompetensen, 26
  - riksdagens primärområde, 25
  - riksdagsprotokollet, 29

- riksdagsskrivelse (rskr), 29
- skatteutskottets betänkanden (SkU), 29
- subdelegation, 25
- Svensk författningssamling (SFS), 29
- Skattemässigt värde, 367
- Skattereduktion, 402, 485
  - allmän pensionsavgift, 484
  - arbetsinkomster, 485
  - husarbete, 488
  - kapital, 483
  - kommunal fastighetsavgift, 484
  - turordning, 496
- Skatteverkets ställningstaganden, 48
  - s.k. styrande skrivelser, 49
  - skatteverket.se, 49
- Skog, 505
- Skogsavdrag, 316
- Skogsbruk, 512, 514
- Slottsregeln, 358
- Småhusenhet, 358
- Solidaritetsprincipen, 66
- Sparanddirektivet, 62, 278
  - avräkning, 279
  - återbetalning, 279
- Spärrbelopp, 254
  - avdrag, 268
  - avkastningsskatt, 257, 276
  - carry forward, 273
  - delbelopp, 255
  - egenavgifter, 264
  - expansionsfond, 261
  - gemensamma intäktsposter, 264
  - gemensamma kostnadsposter, 263
  - inkomster, 260
  - koncernbidrag, 261
  - kostnader, 263
  - overall-principen, 254
  - periodiseringsfond, 261
  - räntefördelning, 264
  - självständig näringsverksamhet utomlands, 267
  - skattereduktion, 257
  - säkerhetsreserv, 267
  - turordning, 254
  - underskott av kapital, 257
  - underskott i verksamheten, 267
  - utländsk inkomst, 259
- SRU, 329
- Stadigvarande anordning, 168
- Stadigvarande vistelse, 373
  - avbrott, 373
- Statlig inkomstskatt, 482
  - dödsbo, 483
  - kapitalinkomst, 483
  - skiktgräns, 482
- Statslåneränta, 366
- Stipendier, 521
- Substance over form, 101
- Svensk investeringsfond, 405
- Svensk juridisk person, 405
- Svensk koncern, 343
- Svenska allmänna skatter, 532
- Svenska investeringsfonder, 342
- Svenskt dödsbo, 406
- Sverige, 367
- Särskild uppgift till ledning för taxering, 416
- Taxering, 333
  - beskattningsår, 333
  - juridisk person, 334
  - taxeringsbeslut, 333
- Taxeringsenhet, 358
- Taxeringsvärde, 358
- Territorialitetsprincip, 64
- Tioårsregeln (10-årsregeln), 165
- Tjänstepensionsförsäkring, 432, 467
- Tolkningsöverenskommelse, 96, 212
- Treårsregeln, 509
- Triangelfall, 201
- Tribunalen, 60
- Tröghetsregeln, 349, 354
- Tvåfamiljshus, 347

- Tävlingsvinst, 521
- Undanröjande av dubbelbeskattning
  - alternativ exempt, 233
  - avdrag utländsk skatt, 237
  - avräkning, 240
  - befrielse från skatt, 240
  - creditmetoden, 234
  - efterskänkande av skatt, 240
  - exempt med progression, 231
  - exemptmetoden, 231
  - full exempt, 231
  - matching credit, 236
  - matching exempt, 234
  - omvänd kredit, 235
  - ordinary credit, 234
  - skatteavtal, 242, 280
- Underkapitalisering, 145, 148
- Underskott, 306, 307, 310
- Understöd mellan makar, 426
  - dom och avtal, 426
  - muntligt avtal, 426
  - registrerad partner, 426
- Understöd till och från juridisk person, 426
- Upplåtelse av nyttjanderätt, 504
- Utdelning, 306
- Utdelningsbolag, 311
- Utdelningsfonder, 311
- Utflyttning från Sverige, 378
- Utländsk investeringsfond, 412, 414
- Utländsk juridisk person, 411
- Utländsk koncern, 313
- Utländsk valuta, 312
- Utländska fastighetsfonder, 414
- Utländska försäkringar, 448
  - dispens, 451
- Utländska investeringsfonder, 342
- Utländska motsvarigheter, 341
- Utländska socialförsäkringsavgifter, 423
  - förordning (EEG) 1408/71, 423
  - nordiska konventionen, 423
- Utländska stater och menigheter, 411
- Utländska tjänstepensionsinstitut, 432
- Utländskt bolag, 343
- Utländskt dödsbo, 411, 415
- Verksamhetens avveckling, 501
- Verksamhetsgren, 366
- Vetenskaplig, 502
- Vinstandelslån, 306
- Vinstandelsstiftelse, 500
- Vinstbolag, 306
- Vittnesersättning, 527
- Värdeminskningssavdrag, 503
- Väsentlig anknytning, 375
- Ålderspension, 434
  - förmånstagare, 436
  - livsvarig, 434
  - minst fem år, 435
  - sjunkande belopp, 435, 439
  - temporär, 435
  - ägs av arbetsgivare, 436
- Åretruntbostad, 379
- Årskiftesbetalningar, 468
  - bokföringsmässiga grunder, 468
  - näringsverksamhet, 468
  - pensionsförsäkringspremie, 468
  - pensionssparkonto, 468
- Återbosättning, 387
- Återbäring på grund av försäkring, 526
- Återföring, 368
- Återköp, 442
  - dispens, 443
  - tekniska återköpsvärdet, 442
- Ägarlägenhet, 345
- Överlåtelse, 427
  - periodiskt understöd, 427
- Överlåtelse av pensionsförsäkring, 442
  - ackord, 442
  - anställningsförhållande, 442
  - bodelning, 442
  - konkurs, 442
  - utmätning, 442
  - överlåtelse till försäkringsgivare, 442