

Handledning för internationell beskattning 2011

978-91-86525-42-2
SKV 352 utgåva 15

Elanders Sverige 2011

Förord

DennaHandledning för internationell beskattning beskriver vad som gäller på utlandsområdet för taxeringsåret 2011. Även vissa särskilt angivna nyheter som gäller från inkomståret 2011 presenteras.

I internationella förhållanden kan det vara nödvändigt att ha kännedom om innehållet i utländska rättsordningar för att kunna bedöma hur detta påverkar beskattningen i Sverige. Termer och uttryck som används i IL omfattar också uttryckligen motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

Handledningen tar upp grundläggande och vanligen återkommande utlandsfrågor, men också problemområden där rättspraxis saknas eller är sparsam. Det är verkets ambition att så långt det är möjligt ta ställning även i oklara rättsfrågor och att redovisa vad ställningstagandet grundar sig på. Detta görs t.ex. i Skatteverkets rättsliga ställningstaganden som finns omnämnda i handledningen.

Handledningen är främst avsedd för Skatteverkets beskattnings- och utbildningsverksamhet. I dessa verksamheter är skatte- och taxeringsförfattningarna ett nödvändigt arbetsredskap. Av den anledningen återges lagtexten endast undantagsvis när det har bedömts vara till fördel för framställningen. Detta gäller även skatteavtalen. Inför 2012 års taxering pågår arbete med att ytterligare förbättra den digitala handledningen.

Eftersom rättsläget ständigt förändras genom lagändringar, nya skatteavtal och domstolsavgöranden är det viktigt att hålla sig informerad om utvecklingen på området. Fortlöpande information om nyheter inom skatteområdet publiceras bl.a. på Skatteverkets webbplats på Internet, www.skatteverket.se.

Solna i april 2011

Vilhelm Andersson

Innehåll

1	Internationell beskattning	25
2	Obegränsad skattskyldighet.....	27
3	Begränsad skattskyldighet.....	53
4	Grundavdrag, allmänna avdrag och skattereduktioner.....	61
5	Inkomst av tjänst.....	69
6	Särskild inkomstskatt	137
7	Inkomst av näringsverksamhet.....	165
8	Fast driftställe.....	235
9	Internprissättning m.m.....	245
10	Inkomst av kapital.....	373
11	Kupongskatt.....	411
12	Bostadsbeskattning	427

6 *Innehåll*

13	Undvikande av internationell dubbelbeskattning.....	457
14	Skatteavtal	511
15	EU-rätt	655
16	Truster.....	679

Innehåll

Förord	3
Förkortningslista	21
1 Internationell beskattning	25
1.1 Inledning.....	25
1.2 Omarbetad utgåva.....	25
2 Obegränsad skattskyldighet	27
2.1 Inledning.....	27
2.2 Obegränsad skattskyldighet för fysiska personer	27
2.2.1 Bosatt i Sverige	28
2.2.2 Stadigvarande vistelse i Sverige.....	30
2.2.3 Väsentlig anknytning	33
2.2.3.1 En person som inte vistas stadigvarande i Sverige men som tidigare varit bosatt	33
2.2.3.2 Återbosättning	44
2.2.3.3 Femårsregeln	45
2.2.4 Tidpunkten för skattskyldighetens förändring	46
2.2.5 Inverkan av skatteavtal.....	47
2.2.6 Bosättningsutredning.....	47
2.2.6.1 Bosättningsintyg	47
2.3 Innebörden av obegränsad skattskyldighet för fysiska personer	49
2.4 Beskattningsort	49
2.5 Obegränsad skattskyldighet för juridiska personer	50
2.6 Innebörden av obegränsad skattskyldighet för juridiska personer	51
3 Begränsad skattskyldighet	53
3.1 Inledning.....	53
3.2 Begränsad skattskyldighet för fysiska personer	53
3.3 Innebörden av begränsad skattskyldighet för fysiska personer.....	53

3.4	Beskattningsort och handläggande skattekontor	55
3.5	Begränsad skattskyldighet för juridiska personer	57
3.6	Innebörden av begränsad skattskyldighet för juridiska personer	57
3.7	Handläggande skattekontor	59
3.8	Deklarationsskyldighet	59
4	Grundavdrag, allmänna avdrag och skattereduktioner.....	61
4.1	Inledning.....	61
4.2	Grundavdrag	61
4.2.1	Obegränsat skattskyldig	61
4.2.2	Begränsat skattskyldig	62
4.3	Allmänna avdrag	62
4.3.1	Obegränsat skattskyldig	62
4.3.2	Begränsat skattskyldig	64
4.4	Skattereduktioner.....	64
4.4.1	Obegränsat skattskyldig	64
4.4.2	Begränsat skattskyldig	65
4.5	Självständig näringsverksamhet utomlands	65
5	Inkomst av tjänst.....	69
5.1	Inledning.....	69
5.2	Sexmånaders- och ettårsregeln.....	69
5.3	Utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner.....	79
5.4	Beskattning av diplomater m.fl.	82
5.4.1	Beskattning av svenska diplomater m.fl.....	82
5.4.2	Beskattning av utländska diplomater m.fl.	83
5.4.2.1	Bestämmelserna i IL och SINK	83
5.4.2.2	Bestämmelserna i KupL.....	84
5.4.2.3	Bestämmelserna i FTL, FSL och FAvL	85
5.4.2.4	Bestämmelserna i IPL	86
5.4.3	1961 års Wienkonvention.....	86
5.4.3.1	Beskickningslokaler m.m.	86
5.4.3.2	Diplomatiska företrädare m.fl.	87
5.4.4	1963 års Wienkonvention.....	88
5.4.4.1	Konsulatslokaler m.m.....	88
5.4.5	Konsuler m.fl.....	89
5.4.6	Jämförelse av Wienkonventionerna och intern svensk rätt	90
5.5	Beskattning av representanter vid FN och dess fackorgan.....	91
5.5.1	Allmänt.....	91

5.5.2	Representanter och anställda vid FN.....	91
5.5.2.1	FN-konventionen.....	92
5.5.2.2	Avtalet med UNHCR.....	92
5.5.3	Representanter, anställda m.fl. vid FN:s fackorgan.....	93
5.5.3.1	Fackkonventionen.....	93
5.5.3.2	IMO-konventionen.....	94
5.6	Tjänstgöring vid Europeiska unionen (EU).....	95
5.6.1	Allmänt.....	95
5.6.2	Mötesdeltagare.....	95
5.6.3	Anställda.....	96
5.6.4	Nationella experter.....	99
5.6.5	Skattefria förmåner för statligt anställda nationella experter m.fl. stationerade utomlands.....	101
5.6.6	Lärare vid Europaskolorna m.fl.	102
5.6.7	Kommissionens ledamöter.....	102
5.6.8	Europaparlamentarikerna.....	102
5.6.9	Assistenten till Europaparlamentarikerna.....	104
5.6.10	Europeiska universitetsinstitutet.....	104
5.7	Utländska livförsäkringar.....	104
5.7.1	Civilrättslig indelning.....	104
5.7.2	Skatterättslig indelning.....	106
5.7.2.1	Pensions- och kapitalförsäkring.....	106
5.7.2.2	Försäkringsverksamhet inom och utom landet.....	107
5.7.2.3	Utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar.....	109
5.7.2.4	Äldre utländska försäkringar före 1969.....	113
5.7.2.5	Utländsk pension av annat slag.....	113
5.7.2.6	Avkastningsskatt på utländska livförsäkringar och tjänstepensionsavtal	114
5.7.2.7	Kontrollavgifter.....	122
5.8	Övriga tjänsteinkomster och avdrag.....	122
5.8.1	Inkomster.....	122
5.8.1.1	Diverse inkomster och förmåner.....	122
5.8.1.2	Förmån av räntefria eller lågförräntade lån i utländsk valuta.....	128
5.8.1.3	Skattekompensation.....	128
5.8.1.4	Särskild A-skatt.....	133
5.8.1.5	Valutakurser.....	134
5.8.2	Avdrag.....	134
5.8.2.1	Ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning.....	134
5.8.2.2	Hemresor vid arbete utomlands.....	134
6	Särskild inkomstskatt.....	137
6.1	Inledning.....	137

6.2	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	137
6.2.1	Definitioner	137
6.2.2	Skattskyldighet	138
6.2.2.1	Allmänt	138
6.2.2.2	Gränsgångare – allmänt	138
6.2.2.3	Gränsgångare med hemvist i Sverige	140
6.2.2.4	Svenska diplomater	140
6.2.3	Skattepliktiga inkomster	140
6.2.4	Skattefria inkomster	147
6.2.5	Skattesats	149
6.2.6	Beskattningsmyndighet	150
6.2.7	Skatteavdrag, betalningsskyldighet m.m.	151
6.2.8	Redovisning och betalning	152
6.2.9	Socialavgifter och PGI	153
6.2.10	Allmän pensionsavgift	153
6.2.11	Kontrollavgift	153
6.2.12	Återbetalning av skatt	154
6.2.13	Omvandling av SINK till preliminär skatt och vice versa	155
6.2.14	Omprövning och överklagande	155
6.2.15	Val av IL i stället för SINK	155
6.3	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	157
6.3.1	Definitioner	157
6.3.2	Skattskyldighet	158
6.3.3	Skatteavdrag, betalningsskyldighet m.m.	158
6.3.4	Skattepliktiga inkomster	159
6.3.5	Skattefria inkomster	160
6.3.6	Skattesats	161
6.3.7	Beskattningsmyndighet	161
6.3.8	Socialavgifter och PGI	161
6.3.9	Kontrollavgift	162
6.3.10	Återbetalning av skatt	162
6.3.11	Val av IL i stället för A-SINK	162
7	Inkomst av näringsverksamhet	165
7.1	Inledning	165
7.2	Utländsk juridisk person	165
7.3	Utländskt bolag	166
7.4	I utlandet delägarbeskattad juridisk person	168
7.5	Utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster	169
7.6	Europeiska företagsformer	178
7.6.1	Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)	178
7.6.2	Europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS)	180

7.6.3	Europabolag	180
7.6.4	Europakooperativ	182
7.7	En eller flera näringsverksamheter.....	184
7.7.1	Fysisk person.....	184
7.7.2	Juridisk person	191
7.8	Egenavgifter, Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, Utländska socialförsäkringsavgifter	192
7.8.1	Egenavgifter	192
7.8.2	Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	192
7.8.3	Utländska socialförsäkringsavgifter	193
7.9	Avdragsförbudet vid exempt i skatteavtal	193
7.10	Beskattningsinträde	194
7.11	Expansionsfonder	197
7.12	Återföring av fonder	198
7.13	Räntefördelning	199
7.14	Koncernbidrag och koncernavdrag	200
7.15	Fordringar	201
7.15.1	Allmänt.....	201
7.15.2	Kundfordringar.....	202
7.15.3	Lånefordringar.....	203
7.16	Fordringar och skulder i utländsk valuta	203
7.17	Beskattningskonsekvenser vid omstruktureringsfall med utländsk anknytning.....	204
7.17.1	Fusionsdirektivet.....	204
7.17.2	Uttag ur näringsverksamhet	205
7.17.3	Underprisöverlåtelse	208
7.17.4	Andelsbyten	210
7.17.5	Fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar	211
7.17.6	Lex ASEA.....	218
7.18	Utdelning från utländsk juridisk person	220
7.19	Avyttring av aktier och andelar i utländska juridiska personer	223
7.20	Vissa fåmansföretagsanknutna frågor.....	226
7.21	Beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag	227
7.22	Begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag.....	229
7.23	Beskattning vid likvidation, konkurs, fusion m.m.	229
7.24	Särskild löneskatt på pensionskostnader	231
7.25	Royalty	232

8	Fast driftställe.....	235
8.1	Inledning.....	235
8.2	Fast driftställe	235
8.2.1	Huvudregel.....	235
8.2.2	Agentregeln.....	237
8.2.3	Royalty	237
8.3	OECD:s modellavtal	238
8.4	Beräkning av inkomst i fast driftställe.....	239
8.5	Filial.....	241
9	Internprissättning m.m.....	245
9.1	Inledning.....	245
9.2	Den svenska korrigeringsregeln	246
9.3	Affärsmässiga skäl och kompenserande transaktioner	253
9.4	Artikel 9 i OECD:s modellavtal.....	257
9.5	OECD:s riktlinjer.....	257
9.6	Armlängdsprincipen	259
9.6.1	OECD:s riktlinjer (kapitel I)	259
9.6.2	Armlängdsprincipen i svensk rätt.....	266
9.7	Prismetoder	267
9.7.1	OECD:s riktlinjer (kapitel II).....	267
9.7.1.1	Inledning	267
9.7.1.2	Marknadsprismetoden, CUP	269
9.7.1.3	Återförsäljningsprismetoden, RPM	271
9.7.1.4	Kostnadsplusmetoden.....	273
9.7.1.5	Nettomarginalmetoden, TNMM	275
9.7.1.6	Vinstdelningsmetoden.....	280
9.7.2	Prismetoder i svensk rätt	284
9.8	Jämförbarhetsanalys.....	286
9.8.1	OECD:s riktlinjer (kapitel III).....	286
9.8.2	Jämförbarhetsanalys i svensk rätt.....	294
9.8.2.1	RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen).....	294
9.8.2.2	Jämförbarhetsanalys i några domar	298
9.9	Immateriella tillgångar	301
9.9.1	Inledning	301
9.9.2	OECD:s riktlinjer (kapitel VI).....	301
9.9.2.1	Inledning	301
9.9.2.2	Kommersiella tillgångar.....	302
9.9.2.3	Tillämpning av armlängdsprincipen	304
9.9.2.4	Marknadsaktiviteter av företag som inte äger varumärken eller varunamn	307

9.9.3	Immateriella tillgångar i svensk rätt.....	308
9.9.3.1	Interna skatteregler.....	308
9.9.3.2	Rättspraxis.....	308
9.10	Tjänster.....	310
9.10.1	OECD:s riktlinjer (kapitel VII).....	310
9.10.2	EU Joint Transfer Pricing Forum.....	313
9.10.3	Tjänster i svensk rätt.....	314
9.11	Avtal om kostnadsfördelning, CCA.....	318
9.11.1	OECD:s riktlinjer (kapitel VIII).....	318
9.11.2	Avtal om kostnadsfördelning i svensk rätt.....	323
9.12	Omstruktureringar.....	323
9.12.1	Inledning.....	323
9.12.2	OECD:s riktlinjer (kapitel IX).....	325
9.12.2.1	Inledning.....	325
9.12.2.2	Risker.....	326
9.12.2.3	Kompensation för själva omstruktureringen.....	329
9.12.2.4	Ersättning efter omstrukturering.....	340
9.12.2.5	Erkännande av faktiska transaktioner.....	342
9.12.3	Omstruktureringar i svensk rätt.....	344
9.12.3.1	Lageröverföring.....	344
9.12.3.2	Överföring av ledningsfunktioner.....	344
9.12.3.3	Överföring av vinstpotential.....	346
9.12.3.4	Uppsägning av avtal.....	347
9.12.3.5	Kostnader för överföring av verksamhet.....	349
9.12.3.6	Kostnader för nedläggning av verksamhet.....	350
9.13	Lån eller kapitaltillskott.....	350
9.14	Ränta på koncerninterna lån.....	351
9.15	Borgen och stödbrev.....	356
9.16	Dokumentation.....	358
9.16.1	OECD:s riktlinjer (kapitel V).....	358
9.16.2	Dokumentation i svensk rätt.....	358
9.16.2.1	Regelverk och syfte.....	358
9.16.2.2	Kretsen av dokumentationsskyldiga.....	359
9.16.2.3	Dokumentationens innehåll.....	361
9.16.3	EUTPD.....	365
9.17	Undanröjande av dubbelbeskattning.....	365
9.18	Prissättningsbesked.....	367
9.19	Bidrag/stöd till utländska bolag.....	368
9.19.1	Inledning.....	368
9.19.2	Rättspraxis.....	368
9.19.3	Förhållandet till korrigeringsregeln.....	371

10	Inkomst av kapital.....	373
10.1	Inledning.....	373
10.2	Beräkning av inkomst av kapital m.m.....	373
10.2.1	Inkomster och avdrag m.m.....	373
10.2.2	Utländsk valuta.....	375
10.2.3	Preliminärskatteuttag och kontrolluppgifter.....	376
10.2.4	Undanröjande av dubbelbeskattning	377
10.3	Obegränsad skattskyldighet.....	378
10.3.1	Skattskyldighet m.m.....	378
10.3.2	Löpande kapitalinkomster och avdrag	379
10.3.2.1	Beskattningstidpunkt m.m.....	379
10.3.2.2	Ränta	380
10.3.2.3	Utdelning från utländskt bolag.....	381
10.3.2.4	Utdelning från dödsbo.....	382
10.3.3	Kapitalvinster och kapitalförluster	384
10.3.3.1	Avyttring m.m.	384
10.3.3.2	Beskattningstidpunkt m.m.....	387
10.3.3.3	Utländska delägarätter m.m.	388
10.3.3.4	Utländska fordringsrätter.....	390
10.3.3.5	Kursvinster och kursförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta....	393
10.3.3.6	Andel i investeringsfond	395
10.3.3.7	Utländskt lotteri och utländska premieobligationer.....	396
10.3.3.8	Avyttring av andra tillgångar	396
10.4	Begränsad skattskyldighet	397
10.4.1	Skattskyldighet m.m.....	397
10.4.2	Löpande kapitalinkomster och avdrag	398
10.4.2.1	Ränta	398
10.4.2.2	Utdelning från svenskt aktiebolag och svensk investeringsfond	398
10.4.2.3	Utdelning från svensk ekonomisk förening.....	398
10.4.2.4	Avdrag	399
10.4.3	Kapitalvinster och kapitalförluster	401
10.4.3.1	Skattskyldighet m.m.	401
10.4.3.2	Delägarätter m.m. – tioårsregeln	401
10.4.3.3	Framskjuten beskattning vid andelsbyten.....	403
10.4.3.4	Uppskov med beskattning vid andelsbyten – t.o.m. 2002 års taxering.....	406
10.4.3.5	Uppskov med beskattning vid försäljning av privatbostad	409
11	Kupongskatt.....	411
11.1	Inledning.....	411
11.2	Definitioner m.m.....	412
11.2.1	Kupongskattesystemets uppbyggnad	412
11.2.2	Avstämningsbolag.....	412

11.2.3	Kupongbolag	414
11.2.4	Investeringsfonder.....	414
11.3	Skattskyldighet	415
11.3.1	Allmänt.....	415
11.3.2	Skattskyldighet för utomlands hemmahörande personer	415
11.3.3	Skattskyldighet för i Sverige hemmahörande personer.....	418
11.4	Skattepliktiga betalningar	418
11.4.1	Utdelning.....	418
11.4.2	Undantag från kupongskatt	420
11.5	Tidpunkten för skattskyldighetens inträde.....	421
11.6	Skatteavtal m.m.....	421
11.7	Avdrag för kupongskatt m.m.....	423
11.7.1	Skatteavdrag.....	423
11.7.2	Redovisning	424
11.7.3	Skatteinbetalning.....	425
11.7.4	Anstånd	425
11.7.5	Återbetalning m.m.....	426
11.7.6	Dröjsmålsavgift.....	426
11.7.7	Överklagande	426
12	Bostadsbeskattning	427
12.1	Inledning.....	427
12.1.1	Innehavsform.....	427
12.1.2	Klassificering	427
12.2	Obegränsad skattskyldighet.....	431
12.2.1	Privatbostadsfastigheter	431
12.2.1.1	Statlig fastighetsskatt/Kommunal fastighetsavgift	431
12.2.1.2	Beskattning av eget boende och vid uthyrning.....	431
12.2.1.3	Beskattning vid avyttring	433
12.2.2	Bostadsrätter som är privatbostad	436
12.2.2.1	Statlig fastighetsskatt/Kommunal fastighetsavgift	436
12.2.2.2	Beskattning av eget boende och vid uthyrning.....	436
12.2.2.3	Beskattning vid avyttring	437
12.2.3	Bostadsrätter och liknande som inte är privatbostad.....	438
12.2.3.1	Statlig fastighetsskatt/kommunal fastighetsavgift	438
12.2.3.2	Beskattning av eget boende och vid uthyrning.....	438
12.2.3.3	Beskattning vid avyttring	440
12.2.4	Nyttjanderätt till bostad.....	441
12.2.4.1	Beskattning av eget boende och vid uthyrning.....	441
12.2.4.2	Beskattning vid avyttring	442
12.2.5	Beskattning av näringsfastighet	442
12.2.5.1	Allmänt	442

16 Innehåll

12.2.5.2	Beskattning av eget boende och vid uthyrning.....	443
12.2.5.3	Beskattning vid avyttring	446
12.3	Begränsad skattskyldighet	447
12.3.1	Privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt	447
12.3.1.1	Statlig fastighetsskatt/Kommunal fastighetsavgift	447
12.3.1.2	Beskattning av eget boende och vid uthyrning.....	448
12.3.1.3	Beskattning vid avyttring	449
12.3.2	Bostadsrätter och liknande som inte är privatbostad.....	450
12.3.2.1	Statlig fastighetsskatt/Kommunal fastighetsavgift	451
12.3.2.2	Beskattning av eget boende och vid uthyrning.....	451
12.3.2.3	Beskattning vid avyttring	452
12.3.3	Hysesbostäder.....	453
12.3.4	Näringsfastighet	454
12.3.4.1	Statlig fastighetsskatt/Kommunal fastighetsavgift	454
12.3.4.2	Beskattning av eget boende och vid uthyrning.....	454
12.3.4.3	Beskattning vid avyttring	455
13	Undvikande av internationell dubbelbeskattning	457
13.1	Inledning.....	457
13.2	Metoder.....	459
13.2.1	Exemptmetoden.....	459
13.2.2	Creditmetoden	462
13.3	Avdrag för utländsk skatt	465
13.4	Efterskänkande av skatt.....	467
13.5	Avräkningslagen.....	468
13.5.1	Gemensamma bestämmelser	468
13.5.1.1	Vilken utländsk skatt får avräknas?	468
13.5.1.2	Bevisbörderegeln.....	473
13.5.2	Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt.....	473
13.5.2.1	Förutsättningar för avräkning.....	474
13.5.2.2	När ska avräkning ske?	478
13.5.2.3	Beräkning av spärrbelopp	480
13.5.2.4	Svensk skatt vid spärrbeloppsberäkningen	483
13.5.2.5	Utländsk inkomst och sammanlagd inkomst vid spärrbeloppsberäkningen	486
13.5.2.6	Avräkning när avdrag gjorts.....	494
13.5.2.7	Avräkningsordning.....	499
13.5.2.8	Carry forward	499
13.5.3	Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel.....	501
13.5.4	Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster	503
13.6	Anmälningsskyldighet när utländsk skatt sätts ned.....	504

13.7	Återbetalning enligt SBL.....	504
13.8	Skatteavtal.....	506
13.8.1	Exemptmetoden.....	506
13.8.2	Creditmetoden.....	507
13.8.3	Begränsning av skatteuttaget i källstaten.....	508
14	Skatteavtal.....	511
14.1	Inledning.....	511
14.2	Skatteavtalens syfte och tillkomst.....	511
14.3	Skatteavtalens införlivande med svensk rätt med mera.....	512
14.4	Tolkning av skatteavtal.....	516
14.4.1	Allmänt om tolkning av skatteavtal.....	516
14.4.2	Specifika tolkningsregler i skatteavtal.....	517
14.4.3	Den allmänna tolkningsregeln.....	517
14.4.4	Den allmänna tolkningsregeln i rättspraxis.....	518
14.4.5	Olika språkversioner.....	523
14.4.6	Tolkningskonflikter.....	523
14.4.7	Tolkningsöverenskommelser.....	526
14.5	OECD och dess modellavtal.....	526
14.5.1	OECD:s arbete på skatteområdet.....	526
14.5.2	Allmänt om OECD:s modellavtal.....	528
14.5.3	Avtalets innehåll.....	529
14.5.3.1	Artikel 1 – Personer på vilka avtalet tillämpas.....	529
14.5.3.2	Artikel 2 – Skatter som omfattas av avtalet.....	531
14.5.3.3	Artikel 3 – Allmänna definitioner.....	534
14.5.3.4	Artikel 4 – Hemvist.....	538
14.5.3.5	Artikel 5 – Fast driftsställe.....	546
14.5.3.6	Artikel 6 – Inkomst av fast egendom.....	558
14.5.3.7	Artikel 7 – Inkomst av rörelse.....	560
14.5.3.8	Artikel 8 – Sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart.....	566
14.5.3.9	Artikel 9 – Företag med intressegemenskap.....	569
14.5.3.10	Artikel 10 – Utdelning.....	571
14.5.3.11	Artikel 11 – Ränta.....	577
14.5.3.12	Artikel 12 – Royalty.....	580
14.5.3.13	Artikel 13 – Realisationsvinst.....	587
14.5.3.14	Artikel 14 – Självständig yrkesutövning.....	593
14.5.3.15	Artikel 15 – Enskild tjänst.....	595
14.5.3.16	Artikel 16 – Styrelsearvode.....	604
14.5.3.17	Artikel 17 – Artister och sportutövare.....	605
14.5.3.18	Artikel 18 – Pension.....	608
14.5.3.19	Artikel 19 – Offentlig tjänst.....	611
14.5.3.20	Artikel 20 – Studerande.....	614

14.5.3.21	Artikel 21 – Annan inkomst.....	615
14.5.3.22	Artikel 22 – Beskattning av förmögenhet.....	617
14.5.3.23	Artikel 23 A (undantagande-/exemptmetoden) och 23 B (avräknings- /creditmetoden).....	618
14.5.3.24	Artikel 24 – Förbud mot diskriminering.....	622
14.5.3.25	Artikel 25 – Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse.....	634
14.5.3.26	Artikel 26 – Utbyte av upplysningar.....	638
14.5.3.27	Artikel 27 – Handräckning vid indrivning av skatter.....	640
14.5.3.28	Artikel 28 – Medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat.....	643
14.5.3.29	Artikel 29 – Territoriell utvidgning.....	644
14.5.3.30	Artikel 30 – Ikraftträdande.....	644
14.5.3.31	Artikel 31 – Upphörande.....	645
14.6	Det nordiska skatteavtalet.....	646
14.6.1	Allmänt.....	646
14.6.2	Dödsbon och handelsbolag.....	646
14.6.3	Gränsgångarreglerna.....	647
14.6.4	Protokoll om ändringar i det nordiska skatteavtalet.....	648
14.6.5	Avtal med Danmark om vissa skattefrågor.....	651
14.6.6	Svinesundsförbindelsen.....	653
15	EU-rätt.....	655
15.1	Inledning.....	655
15.2	Institutionerna inom Europeiska unionen (EU).....	657
15.3	Rättskällor.....	659
15.4	Tolkningsprinciper.....	661
15.4.1	Allmänna principer.....	661
15.4.2	Missbrukssituationer.....	662
15.5	EU-rättens förhållande till nationell rätt.....	663
15.5.1	Allmänt.....	663
15.5.2	Förhandsavgörande.....	665
15.5.3	Fördragsbrottstalan.....	666
15.6	Fri rörlighet och förbud mot diskriminering.....	667
15.6.1	Diskrimineringsförbudet.....	667
15.6.2	Friheterna.....	670
15.6.3	Friheternas inbördes förhållande.....	674
15.7	EU-rättslig metod.....	676
15.7.1	Har en fördragsfrihet utnyttjats?.....	676
15.7.2	Har negativ särbehandling skett?.....	677
15.7.3	Föreligger ett hinder?.....	677
15.7.4	Kan hindret rättfärdigas?.....	677
15.7.5	Är det fråga om en missbrukssituation?.....	677

16	Trusters.....	679
16.1	Inledning.....	679
16.2	Begreppet trust	681
16.2.1	Definitioner	681
16.2.2	Stiftaren	681
16.2.3	Förvaltaruppdraget	682
16.3	Klassificering av trusters.....	682
16.3.1	Hur trusten tillkommit	682
16.3.2	Stiftarens aktivitet	683
16.3.3	Förvaltarens roll	683
16.3.4	Förmånstagarnas rättigheter	683
16.4	Trusten ur svenskt skatterättsligt perspektiv	684
16.4.1	Civilrättslig klassificering	684
16.4.2	Stiftarens beskattningssituation	686
16.4.3	Förmånstagarens beskattningssituation	688
16.4.4	Förvaltarens beskattningssituation	691
16.4.5	Trusten som skattesubjekt	691
	Skrivelser	693
	Rättsfallsregister	696
	Sakregister	701

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
anv.	Anvisningar till
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
ATP	Allmän tilläggspension
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
CCA	Cost Contribution Arrangements
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFC	Controlled Foreign Company/Corporation
EEIG	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
EGTS	Europeiska grupperingar för territoriellt samarbete
EU	Europeiska unionen
EUF-	
fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FAvL	Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FI	Finansinspektionen
FN	Förenta Nationerna
FSL	Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
HB	Handelsbolag
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
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätt
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping

22 Förkortningslista

KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
KU	Kontrolluppgift
KupF	Kupongskatteförordning (1971:49)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
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
NJA	Nytt juridiskt arkiv
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OSSE	Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	proposition
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslagen (2000:980)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SFB	Socialförsäkringsbalken (2010:110)
SFL	Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
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
SOU	Statens offentliga utredningar

SRN	Skatterättsnämnden
TL	Taxeringslag (1990:324)
TrL	Lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
USD	Amerikanska dollar
VPC	Värdepapperscentralen
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Internationell beskattning

1.1 Inledning

Denna handledning behandlar internationell beskattning. Uttrycket innefattar de svenska interna reglerna för beskattning av i Sverige bosatta eller hemmahörande personer som har inkomst från utlandet och i utlandet bosatta eller hemmahörande personer som har inkomst från Sverige. Bestämmelser i skatteavtal och EU/EES-rätten innefattas också.

De yttre ramarna för svensk beskattning av inkomst framgår i 3–7 kap. IL, 3 § SINK, 4 § A-SINK och 4 § KupL. Utöver de bestämmelser om skattskyldighet och skattskyldighetens innebörd som framgår i de nämnda lagrummen finns det andra exempel på regler i svensk intern rätt som direkt avser internationella förhållanden. Det är bl.a. sexmånaders- och ettårsregeln i 3 kap. 9–13 §§ IL, korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL, reglerna om utdelning i 24 kap. 16–17 a §§ IL, definitionerna av utländsk juridisk person i 6 kap. 8 § IL och utländskt bolag i 2 kap. 5 a § IL samt definitionen av Sveriges territorium i 2 kap. 30 § IL. Vidare finns vissa lagar som enbart behandlar internationella beskattningsfrågor. Sådana lagar är KupL, SINK, A-SINK, LÖHS samt IPL.

1.2 Omarbetad utgåva

Vid årets uppdatering av innehållet i handledningen har även en omarbetning av handledningen skett. I förhållande till föregående års utgåva har avsnittsindelningen ändrats för att uppnå en bättre struktur av innehållet. De två första avsnitten behandlar obegränsad respektive begränsad skattskyldighet för fysiska och juridiska personer. Det följs av ett avsnitt om grundavdrag, allmänna avdrag och skattereduktioner. Därefter är avsnitten ordnade efter inkomstslagen tjänst, näringsverksamhet och kapital. Vissa bestämmelser inom inkomstslagen har bedömts som så omfattande att de lyfts ut och finns i särskilda avsnitt. Därför finns nu egna avsnitt avseende särskild inkomstskatt – SINK och A-SINK, begreppet fast driftställe, internprissättning, kupongskattelagen och bostadsbeskattning. De särskilda

avsnitten har infogats i avsnittsordningen med hänsyn till vilket inkomstslag de hör hemma i.

Efter avsnitten om beskattning av inkomst följer avsnitt om undanröjande av dubbelbeskattning, skatteavtal, EU-rätt och avslutningsvis ett om trustar.

I vissa av avsnitten har en mer omfattande genomarbetning av innehållet skett, det gäller exempelvis avsnitten om internprissättning, EU-rätt och skatteavtal. I det senare ingår nu också ett särskilt underavsnitt om det nordiska skatteavtalet.

Avsnitten om förmögenhetsbeskattning och internationell gåvo- och arvsbeskattning har tagits bort eftersom Sverige avskaffat dessa skatter. Beträffande äldre år, se Handledning för internationell beskattning (SKV 352) för år 2007 (förmögenhetsskatt) och 2008 (gåvo- och arvsskatt).

Avsnitten om handräckning och socialavgifter har också slopats i denna handledning. Skälet till det är att de bestämmelserna finns intagna i andra handledningar. Beträffande handräckning, se Handledning informationsutbyte med andra stater som finns publicerad i Skatteverkets intranät under arbetsområdet internationell beskattning. Handledning för socialavgifter i internationella förhållanden (SKV 405) finns publicerad på Skatteverkets webbplats på Internet, www.skatteverket.se.

Förhoppningen är att handledningens nya struktur ska göra den enklare att läsa och söka information i.

Regeringsrätten har fr.o.m. den 1 januari 2011 ändrat namn till Högsta förvaltningsdomstolen. I handledningen har därför Regeringsrätten genomgående bytts ut till Högsta förvaltningsdomstolen i löpande text men vid hänvisning till specifika domar anges den beteckning domen gavs aktuellt år, t.ex. RÅ med angivande av år och notis- eller referatnummer.

Den internationella rörligheten har med åren ökat. De internationella beskattningsfrågorna har därmed blivit mer aktuella och ökat i antal. Skatteverket avser därför att påbörja ett arbete med att arbeta in den internationella handledningens innehåll i Handledning för beskattning av inkomst del 1–3 (SKV 301, 302 och 336). De internationella beskattningsfrågorna ska där infogas i relevanta avsnitt tillsammans med övrigt som skrivs om svenska beskattningsregler. Omarbetningen av denna handledning är ett led inför detta arbete och det är möjligt att 2011 års utgåva av Handledning för internationell beskattning är den sista utgåvan.

2 Obegränsad skattskyldighet

2.1 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 uppräkningsregler reglerar således omfattningen av skattskyldigheten på ett uttömmande sätt. Se vidare avsnitt 3.

I vissa fall beskattar en stat sina medborgare, *nationalitetsprincipen*, oavsett var dessa bor eller varifrån inkomsterna kommer. Se vidare avsnitt 13.1.

2.2 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).

2.2.1 Bosatt i Sverige

Uttrycket *egentligt bo och hemvist i Sverige* infördes genom KL. Begreppet har haft varierande innebörd vid olika tidpunkter. 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 begreppsbildningen 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).

2.2.2 Stadigvarande vistelse i Sverige

Avbrott i Sverigevistelsen

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 årsskiftet, 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 övernattningsväxel 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. Skatteverket 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 (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 ständigt 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 RÅ81 Aa 4).

2.2.3 Väsentlig anknytning

2.2.3.1 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 bedömningsprinciper

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 anknytning 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 2.2.3.3.

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 hävdat 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 utbild-

ningen 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 fastigheten 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).

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 vara 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, RÅ79 Aa 5 och RÅ82 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 anknytningen till Sverige möjligen anses mindre stark, även om äktenskapet formellt består.

Näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang i Sverige

Om någon efter utflyttning från Sverige är engagerad i näringsverksamhet här i landet kan detta förhållande vara tillräckligt för att man ska anse honom 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 (RÅ82 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. Ägarfördelningen 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 79 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 förvaltningen kan ett fastighetsinnehav sannolikt betraktas som en i huvudsak passiv kapitalplacering.

Liknande förhållanden

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 bolags-

andelar 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 överlåtit alla rättigheter till sin bostad och sitt bohag till sina barn har inte ansetts sakna väsentlig anknytning till Sverige i ett fall då barnen inte tagit egendomen i besittning och bostaden i praktiken stått till faderns förfogande på samma sätt som tidigare (RÅ 1975 Aa 909).

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 skatterregistret 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.

2.2.3.2 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 Skatterättsnämnden 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.

2.2.3.3 Femårsregeln

Vid tillämpning av bestämmelserna om väsentlig anknytning gäller en särskild bevisbörderegeln, den s.k. femårsregeln (3 kap. 7 § andra stycket 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 ifråga-

sätter hans skatterättsliga bosättning (prop. 1984/85:175 s. 15), numera den begränsade skattskyldigheten.

2.2.4 Tidpunkten för skattskyldighetens förändring

Obegränsad skattskyldighet

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 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.

Utflyttning från Sverige

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 (RÅ84 1:33).

Inflyttning till Sverige

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 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.

2.2.5 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 14.5.3.4). Inkomst som Sverige enligt avtalet har beskattningsrätten till ska dock i sådant fall beskattas enligt bestämmelserna för obegränsat skattskyldiga, se RÅ 1996 ref. 38. Lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal upphävdes 2000-01-01 i och med ikraftträdandet av IL. Den tidigare lagen har ansetts onödig med hänsyn till utgången i RÅ 1996 ref. 38.

2.2.6 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.

2.2.6.1 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. Bosättningsstillstånd 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 eller för medborgare inom EU. 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 en ovillkorlig 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.

2.3 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 5.2 och 14.3.

2.4 Beskattningsort

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 hemortskommun den kommun där personen först varit bosatt eller stadigvarande vistats.

Hemortskommun 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” hemortskommun 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 skattekontor 9 Stockholm. Personer hemmahörande i Danmark, Färöarna, Grönland, Island, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien, Tyskland och Österrike handläggs av utlandsskattekontoret Malmö. Från och med den 1 januari 2011 handläggs även personer hemmahörande i Frankrike, Spanien, Italien, Portugal, Ungern, Rumänien, Bulgarien, Serbien, Kroatien, Bosnien-Hercegovina, Montenegro, Makedonien, Albanien, Grekland och Turkiet av utlandsskattekontoret i Malmö. Personer hemmahörande i något annat land handläggs av skattekontor 9 Stockholm.

2.5 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 aktieföretag och svenska ekonomiska föreningar är obegränsat skattskyldiga. Ett 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 den är ett skattesubjekt som är obegränsat skattskyldigt (6 kap. 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 7.6.
- 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 och EGTS framgår i avsnitt 7.6.
- 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 7.6.
- 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.

2.6 Innebörden av obegränsad skattskyldighet för juridiska personer

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 4 § IL).

I skatteavtal kan det finnas bestämmelser som begränsar Sveriges möjlighet att beskatta vissa inkomster, se avsnitt 14.3.

3 Begränsad skattskyldighet

3.1 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.

3.2 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.

3.3 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.

Näringsverksamhet

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 §§ IL),
- återförda avdrag för egenavgifter,
- återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond. Denna punkt är ny och tillämpas fr.o.m. taxeringen 2011 (SFS 2009:1060),
- för schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a § IL, fr.o.m. taxeringen 2011 (SFS 2009:1060). 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. IL, 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.

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.

3.4 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 § andra stycket 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) 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 2010 var

31,56 %. Den genomsnittliga skattesatsen för inkomståret 2011 är 31,55 %. 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 utlands-skattekontoret Malmö och skattekontor 9 Stockholm. Personer hemmahörande i Albanien, Bosnien-Hercegovina, Bulgarien, Danmark, Frankrike, Färöarna, Grekland, Grönland, Island, Italien, Kroatien, Makedonien, Montenegro, Polen, Portugal, Rumänien, Serbien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Tjeckien, Turkiet, Tyskland, Ungern och Österrike handläggs av utlands-skattekontoret Malmö. Personer hemmahörande i något annat land handläggs av skattekontor 9 Stockholm.

**Deklarations-
skyldighet**

Om deklarationsskyldighet för obegränsat skattskyldiga som varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 2.

Deklarationsskyldighet föreligger för person som är begränsat skattskyldig om den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kr (2 kap. 2 § 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.

3.5 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 7.2.
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).

3.6 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, fr.o.m. taxeringen 2011 (SFS 2009:1409),
- återförda avdrag för periodiseringsfond, fr.o.m. taxeringen 2011 (SFS 2009:1409), och
- återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap. IL, fr.o.m. taxeringen 2011 (SFS 2009:1409).

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). Undantag från denna skattskyldighet finns i 6 a kap. IL. Mer om royalty och bestämmelserna i 6 a kap. IL, se avsnitt 7.25.

**Avdrag
kapitalförlust**

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).

**Delägarbeskattad
utländsk juridisk
person**

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 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.

**Lågbeskattade
inkomster, CFC**

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.

**Utländsk juridisk
person
– delägare i
svenskt
handelsbolag**

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.

**Försäljning
av andel i
handelsbolag**

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).

**Utländsk
investeringsfond**

Utländsk investeringsfond är enligt 6 kap. 16 a § IL skattskyldig för inkomst av

– fastighet i Sverige, och

- tillgångar som är hänförliga till det fasta driftstället i Sverige och som ingår i fonden.

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.

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, seHandledning för beskattning av inkomst (SKV 336), avsnitt 3.14–3.15.

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 6 och 11.

3.7 Handläggande skattekontor

Beslut om taxering, debitering m.m. för begränsat skattskyldig juridisk person fattas av Skatteverket (4 kap. 2 § TL och 2 kap. 1 § SBL). Var olika beslut ska fattas inom Skatteverket regleras av verkets arbetsordning. Av arbetsordningen framgår att handläggningen av utländska juridiska personer ska ske vid utlandsskattekontoret Malmö eller skattekontor 9 Stockholm.

Länderansvar Utlandsskattekontoret Malmö handlägger juridiska personer hemmahörande i Albanien, Bosnien-Hercegovina, Bulgarien, Danmark, Frankrike, Färöarna, Grekland, Grönland, Island, Italien, 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 skattekontor 9 Stockholm.

3.8 Deklarationsskyldighet

Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) innehåller regler om skyldighet att lämna uppgifter till ledning för taxering enligt taxeringslagen (TL).

**Deklarations-
skyldighet**

Deklarationsskyldigheten 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 deklarationsskyldigheten 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 deklarationsskyldighet 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 delägars 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 delägars 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).

4 Grundavdrag, allmänna avdrag och skattereduktioner

4.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas bestämmelser om grundavdrag, allmänna avdrag och vissa skattereduktioner för obegränsat och begränsat skattskyldiga personer. I det avslutande avsnittet 4.5 berörs de särskilda bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga näringsidkare som bedriver självständig näringsverksamhet utomlands.

4.2 Grundavdrag

4.2.1 Obegränsat skattskyldig

Helt år

En person som varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela beskattningsåret får helt grundavdrag. Från och med taxeringsåret 2010 får den som vid beskattningsårets ingång har fyllt 65 år ett förhöjt grundavdrag. Se även Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 11.

In- och utvandringsår

Den som varit obegränsat skattskyldig i Sverige endast en del av beskattningsåret, t ex på grund av in- eller utvandring, får ett reducerat grundavdrag. Grundavdraget är då en tolftedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del därav som personen är obegränsat skattskyldig (63 kap. 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.

Nedanstående tabell används för reducerat grundavdrag, dvs. när en person inte varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela beskattningsåret. Tabellen har beräknats med ledning av det för inkomståret 2010 gällande prisbasbeloppet 42 400 kr.

Grundavdraget beräknas för	Grundavdragets storlek, kr Tax 2011
1 månad	1 100
2 månader	2 100
3 ”	3 200
4 ”	4 200
5 ”	5 200
6 ”	6 300
7 ”	7 300
8 ”	8 300
9 ”	9 400
10 ”	10 400
11 ”	11 400
12 ”	12 500

4.2.2 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.

4.3 Allmänna avdrag

4.3.1 Obegränsat skattskyldig

Avdragsrätt för allmänna avdrag regleras i 62 kap. IL Allmänna avdrag är avdrag för underskott av näringsverksamhet i vissa

**Val av IL-
beskattning**

	situationer, debiterade egenavgifter, utländska socialförsäkringsavgifter, periodiska understöd och pensionssparande.
Helt år, in- och utvandringsår	Rätt till allmänna avdrag har bara de som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. När en fysisk person flyttat ut från Sverige under inkomståret och blivit begränsat skattskyldig ska avdraget proportioneras på så sätt att avdraget endast avser den tid som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Motsvarande gäller vid inflyttning till Sverige (62 kap. 9 § IL).
Pensions-sparavdrag	Motsvarande regler som gäller för allmänna avdrag gäller även för pensionssparavdrag (62 kap. 8 § och 59 kap. 13–16 § IL). Det innebär att pensionssparavdrag får göras bara av den som är obegränsat skattskyldig. Den som varit obegränsat skattskyldig bara en del av beskattningsåret kan göra de avdrag som avser den tiden. Vid beräkning av pensionssparavdrag för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige endast en del av beskattningsåret ska enligt Skatteverket 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 (Skatteverket 2009-10-07, dnr 131 548278-09/111).
Utländska socialförsäkringsavgifter	<p>För den som är obegränsat skattskyldig föreligger avdragsrätt enligt 62 kap. 6 § IL för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter under förutsättning att</p> <ul style="list-style-type: none">– den avgiftsgrundande intäkten tas upp till beskattning för beskattningsåret i Sverige,– avgifterna påförts på grund av <i>arbete</i> enligt en slutligt fastställd debitering eller liknande, och att– avgifterna betalats i enlighet med bestämmelserna i den nordiska konventionen om social trygghet (t.ex. norsk trygdeavgift) eller till följd av att den skattskyldige enligt förordningen (EEG) nr 1408/71 om social trygghet ska omfattas av det andra landets lagstiftning om social trygghet. <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>

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).

Den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret har rätt till avdrag i den mån avdraget avser den tiden. Avdrag för hela året medges dock om den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.

Avgifter, som har satts ned genom ändrad debitering 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).

4.3.2 Begränsat skattskyldig

Val av IL-beskattning

En person som är begränsat skattskyldig och väljer att beskattas enligt IL kan medges allmänna avdrag under samma förutsättningar som finns beskrivna i avsnitt 4.2.2 ovan om grundavdrag.

4.4 Skattereduktioner

4.4.1 Obegränsat skattskyldig

Helt år, in- och utvandringsår

Skattereduktion för arbetsinkomster (jobbskatteavdrag) och för hushållsarbete (RUT, ROT) medges för den som är obegränsat skattskyldig hela året men kan även medges för begränsat skattskyldig under vissa förutsättningar.

Jobbskatteavdrag

Jobbskatteavdrag medges endast för förvärvsinkomster som beskattas i Sverige. En inkomst som är undantagen från beskattning, t.ex. på grund av sexmånadersregeln, ger inte rätt till jobbskatteavdrag. De som är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret, har rätt till jobbskatteavdrag med en tolfedel av det jobbskatteavdrag som skulle ha tillgodoförts dem om de varit obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret, för varje kalendermånad eller del därav under vilken de är obegränsat skattskyldiga. Om överskottet av deras förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande består av svenska förvärvsinkomster medges dock fullt jobbskatteavdrag.

RUT/ROT

Den som är obegränsat skattskyldig under någon del av beskattningsåret har rätt till skattereduktion för hushållsarbete

om övriga förutsättningar är uppfyllda (har fyllt 18 år vid beskattningsårets utgång och har haft utgifter för, förmån av eller redovisat ersättning för utfört hushållsarbete i förenklad skattedeclaration). Observera att här krävs det inte att en viss del av förvärsinkomsterna ska vara svenska förvärsinkomster.

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 ROT-avdrag krävs också att bostaden ägs av den som begär skattereduktion.

4.4.2 Begränsat skattskyldig

Jobbskatteavdrag

Jobbskatteavdrag kan medges för en begränsat skattskyldig. Förutsättningen är att de är begränsat skattskyldiga och beskattas enligt 3 kap. 18 § första stycket 1, 2 eller 3 IL och att överskottet av deras förvärsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärsinkomster i Sverige.

RUT/ROT

En begränsat skattskyldig har rätt till skattereduktion för hushållsarbete om han är skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 1, 2 eller 3 IL och överskottet av förvärsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärsinkomster i Sverige. Rätt till skattereduktion för hushållsarbete har man först efter begäran.

4.5 Självtändig näringsverksamhet utomlands

Passiv näringsverksamhet

Självtändig 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.

Grundavdrag

Grundavdrag medges mot överskott av aktiv näringsverksamhet (63 kap. 5 § IL). Det innebär att svensk näringsidkare som endast är verksam genom självtändig 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 självtändig i förhållande till den svenska näringsverksamheten.

Allmänna avdrag – underskott i 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.
Pensions-sparavdrag	Pensionssparavdrag som grundar sig på överskott av en näringsverksamhet ska göras i inkomstslaget näringsverksamhet (59 kap. 13 § IL). I vissa fall kan en fördelning av avdraget ske mellan tjänst och kapital (59 kap. 14 §). Av 59 kap. 4 § IL framgår att inkomst av passiv näringsverksamhet inte kan ligga till grund för pensionssparavdraget. Följaktligen kan pensionssparavdrag inte göras i självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands enligt IL:s bestämmelser. Mer om pensionsavdrag, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 21.
EU-rätt	<p>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.</p> <p>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. Beträffande bedömningen av om en näringsverksamhet är aktiv eller passiv, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 302), avsnitt 3.3.</p>

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, se avsnitt 7.7.1. 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.

**Skattereduktion –
Jobbskatteavdrag**

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.

5 Inkomst av tjänst

5.1 Inledning

Grundläggande regler för inkomstslaget tjänst redovisas i Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301) Följande framställning är främst inriktad på att belysa sådana delar av lagstiftningen som har betydelse i internationella sammanhang.

5.2 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 tjänste-

export. 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 månadersperiod, och
- arbetsgivaren hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, samt
- fartyget huvudsakligen går i oceanfart.

Utlandsvistelsen för ombordanställda behöver alltså inte vara sammanhängande under en period. Det är antalet dagar av faktisk utlandsvistelse under en tolv månadersperiod 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** 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 bruttoinkomsten 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 åtnjutits i verksamhetslandet under samma period som lönen avser. Förmåner, utöver lönen, som har åtnjutits i Sverige eller i tredjeland, omfattas inte av skattefriheten, såvida 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

– deklARATIONSSKYLDIGHET

Skatteverket att bedöma om sexmånadersregeln är tillämplig. Detta kan lämpligen göras under övriga upplysningar eller i bilaga till deklARATIONEN.

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 biståndarbete 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 biståndarbete 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 deklarationsskyldig på samma

Antal hembesöksdagar

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 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 oljeplattformer 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).

Varken ettårsregeln eller sexmånadersregeln kan bli tillämplig vid boende i ett land och daglig pendling till arbetet vid anställning i ett annat land (Skatteverket 2010-06-30, dnr 131 433450-10/111).

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 hänförs till arbete vid utlandstjänstgöring. Den omständigheten att man erhåller lön i förskott respektive efterskott som hänförs till arbetet i det andra landet medför således inte att inkomsten inte är undantagen från beskattning i Sverige enligt sexmånadersregeln (RÅ83 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).

Sjukpenning

Sjukpenning eller liknande ersättning som betalas ut av försäkringskassan under utlandsvistelsen omfattas inte av sexmånaders- eller ettårsregeln (RÅ 1988 ref. 52). Till den del arbetsgivaren direkt står för sjuklön eller det föreligger s.k. arbetsgivarinträde torde däremot sexmånaders- eller ettårsregeln vara tillämplig. Detsamma torde också gälla statlig lönegaranti vid konkurs.

Kombination av sexmånaders- och ettårsregeln	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).
Allmänna avdrag	Beskattas inte utlandsinkomsten i Sverige kan det inträffa att allmänna avdrag såsom avdrag för pensionsförsäkring, avdrag för inbetalning på pensionssparkonto och avdrag för underskott för nystartad verksamhet inte kan utnyttjas eftersom ett underskott uppkommer vid beräkning av förvärvsinkomsten. Detta underskott kan inte sparas och utnyttjas mot framtida inkomster. Det finns dock särskilda bestämmelser beträffande pensionssparavdrag, se nedan.
Skattereduktion	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.
Pensions-sparavdrag	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.

5.3 Utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner

Utländska experter och forskare beskattas normalt på samma sätt som andra fysiska personer, dvs. som obegränsat eller begränsat skattskyldiga med beaktande av eventuella skatteavtal.

Vissa särskilda regler om skattelättnader

Särskilt kvalificerade utländska experter, forskare samt andra nyckelpersoner kan emellertid i speciella fall få vissa skattelättnader (se 11 kap. 22–23 §§ IL). Bestämmelserna har ersatt och utvidgat det område som tidigare reglerades i lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. Reglerna har tillkommit för att underlätta rekryteringen av utländska experter på sådan kompetensnivå att svårigheter föreligger för rekrytering inom landet. De personer som omfattas av skattelättnaderna är specialister inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet, högt kvalificerade forskare och personer i företagsledande ställning eller andra nyckelpersoner.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en chef för en kommunal förvaltning inte ansetts uppfylla kravet för skattelättnader som specialist eller företagsledare (RÅ 2003 ref. 58). Reglerna om skattelättnader har heller inte tillämpats på en person som ansvarat för handel på valutamarknaden inom en bank (RÅ 2006 ref. 16). Det ska vidare vara fråga om utländska medborgare som inte varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregår det kalenderår då arbetet påbörjades i Sverige. Vistelsen i Sverige får vara avsedd att bestå i högst fem år men skattelättnader medges bara under de tre första åren. Om en person som erhållit beslut om skattelättnad stannar kvar i Sverige efter femårstidens utgång anser Skatteverket att tidigare års taxeringar ändå inte ska omprövas alternativt eftertaxeras (Skatteverket 2006-02-28, dnr 131 129981-06/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastslagit vad som gäller för de ersättningar som betalas ut efter treårsperiodens utgång. Skattelättnaderna har ansetts omfatta bonusersättning till den del ersättningen kan hänföras till arbete som utförts under treårsperioden, även om den uppburits först efter periodens utgång (RÅ 2006 ref. 29).

Arbetsgivaren ska vara hemmahörande i Sverige eller ett utländskt företags fasta driftställe här. Lönen ska utbetalas av arbetsgivaren. Endast i de fall det klart kan påvisas att ersättningen enbart förmedlats av en utländsk betalare på svensk arbetsgivares uppdrag kan ersättningen bli föremål för skattelättnader (Skatteverket 2005-06-17, dnr 130 352766-05/111). Reglerna om skattelättnad gäller bara personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

För tillämpning av bestämmelserna krävs att det finns ett beslut om skattelättnad från Forskarskattenämnden. Denna nämnd är knuten till Skatteverket och ansökan till nämnden får göras av experten själv eller dennes arbetsgivare. Ansökan ska göras senast tre månader från det att arbetet i Sverige påbörjats. Av nämndens beslut ska framgå den tid som beslutet avser. Beslutet får överklagas av arbetsgivaren, arbetstagaren eller Skatteverket till Allmän förvaltningsdomstol. För vidare överklagande till kammarrätt krävs prövningstillstånd och, efter prövningstillstånd, till Kammarrätten i Stockholm och (lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden).

Om Forskarskattenämnden har bifallit en ansökan undantas följande ersättningar från beskattning:

1. 25 % av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån av arbetet,
2. ersättning för utgifter som arbetstagaren på grund av vistelsen i Sverige har haft för
 - flyttning till eller från Sverige,
 - resor mellan Sverige och hemlandet för sig själv och familjemedlemmar, dock högst två resor per person och kalenderår, och
 - avgifter för barns skolgång i grund- och gymnasieskola (11 kap. 23 § IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om ersättning för utgifter för barns skolgång utomlands ska undantas från beskattning enligt 11 kap. 23 § 2 IL. Då flyttningen inte föranlett några sådana utgifter har dessa inte ansetts vara utgifter som arbetstagaren haft på grund av vistelsen i Sverige (RÅ 2004 ref. 85).

I den mån ersättningen inte motsvarar faktiska kostnader beskattas överskjutande belopp som lön. Avdrag för kostnader som täcks av skattefri ersättning medges inte (12 kap. 3 § tredje stycket IL). Arbetsgivaravgifter ska inte betalas på de ersättningar som är skattefria. Bostadsförmån beskattas, liksom lön och andra förmåner med 75 % av förmånsvärdet. Enligt Skatteverkets mening ska avdrag för utgift för logi medges med belopp motsvarande det som tas upp till beskattning, dvs. med 75 % av förmånsvärdet, förutsatt att övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda (Skatteverket 2006-04-25, dnr 131 218841-06/111).

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

För övrig inkomst beskattas forskaren enligt vanliga regler.

Några skattelättnader medges normalt inte vid beskattning enligt SINK men om en ersättning kan disponeras först efter utflyttning från Sverige och ska beskattas enligt SINK ska de skattelättnader som finns reglerade i IL tillämpas (Skatteverket 2007-04-26, dnr 131 100743-07/111).

Om det finns ett beslut enligt den upphävda lagen om utländska forskare, gäller det beslutet om inte en ansökan enligt de nya reglerna har bifallits.

Skatteavtal

I några skatteavtal har Sverige avstått från sin principiella rätt att beskatta inkomster som forskare eller professorer/lärare eller båda kategorierna uppbar. Som förutsättning för sådan skattebefrielse gäller i regel att vistelsetiden i Sverige inte får överstiga två år (i vissa avtal gäller dock befrielsen de första två åren även om vistelsen varar längre tid) och att vistelsen sker på inbjudan av den svenske arbetsgivaren. Dessutom kan det ha betydelse vid vilken slags undervisningsanstalt undervisning sker. Ofta talas om ”universitet, högskola, skola eller annan undervisningsanstalt”, men även ”universitet eller därmed jämförlig högre undervisningsanstalt” förekommer.

5.4 Beskattning av diplomater m.fl.

5.4.1 Beskattning av svenska diplomater m.fl.

Obegränsat skattskyldiga

Svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat, eller i övrigt ingår i beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands, är obegränsat skattskyldig. Detsamma gäller sådan persons make och barn under 18 år, om de bor hos denne och är svenska medborgare (3 kap. 4 § IL). Personliga tjänare och personer som för svensk firmas räkning har sänts ut för att utföra arbete i beskickningens eller konsulatets lokaler, räknas inte till representationens personal.

Skatteverket anser att en svensk medborgare som har varit begränsat skattskyldig under sin utlandsvistelse inte blir obegränsat skattskyldig enbart på grund av att han tar ett upp-

**Skattefria
förmåner**

drag hos någon av de institutioner som räknas upp i 3 kap. 4 § IL (Skatteverket 2007-05-11, dnr 131 261555-07/111).

Vissa kostnadsersättningar och andra förmåner till statligt anställda med utlandsstationering är skattefria, se avsnitt 5.8 vid kantrubriken Statsanställda (11 kap. 21 § IL).

I 11 kap. 27 § sista stycket IL finns bestämmelser om skattefri ersättning till personal vid en statlig myndighet för utgifter eller merkostnader till följd av en förflyttning till eller från en stationeringsort utomlands eller mellan orter i utlandet.

Då en skattskyldig erhållit kostnadsersättning som är skattefri enligt någon av ovan nämnda bestämmelser medges inte avdrag för de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka (12 kap. 3 § IL).

Observera att lokalanställd personal vid svensk beskickning, delegation eller konsulat i utlandet omfattas av SINK.

5.4.2 Beskattning av utländska diplomater m.fl.

5.4.2.1 Bestämmelserna i IL och SINK

**Begränsat
skattskyldiga**

En person som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal är begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § 2 IL). Detta gäller oavsett om personen vistas här tillfälligt eller är bosatt eller stadigvarande vistas här. Detta gäller dock bara den som inte är svensk medborgare och som var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal. Detta gäller också beträffande sådan persons make, barn under 18 år samt personlig tjänare om de bor hos honom och inte är svenska medborgare (3 kap. 17 § 3–4 IL).

**Inkomst-
beskattning**

I och med att nu behandlade personer är begränsat skattskyldiga tillämpas SINK i fråga om tjänsteinkomster samt 3 kap. 18–20 §§ IL i fråga om inkomster av näringsverksamhet och kapital. De är skattskyldiga bl.a. för följande inkomster (för en fullständig uppräknning, se lagtexten):

- Avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun (5 § första stycket 1 SINK),
- Avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten för-

värvats genom verksamhet här i riket (5 § första stycket 2 SINK). Lönen från beskickningen eller konsulatet är dock skattebefriad enligt 1961 respektive 1963 års Wienkonvention, se avsnitt 5.4.3 och 5.4.4.

- Arvode och annan ersättning som uppburits i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktieföretag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats (5 § första stycket 3 SINK),
- Pensioner, socialförsäkringsersättningar m.m. i den omfattning som anges i 5 § första stycket 4–12 SINK,
- Inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 2 IL, fr.o.m. den 1 januari 2010 första stycket 3),
- Löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 7 IL, fr.o.m. den 1 januari 2010 första stycket 10),
- 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 (3 kap. 18 § första stycket 8 IL, fr.o.m. den 1 januari 2010 första stycket 11).

Andel i ekonomisk förening

Utländska diplomater m.fl. är frikallade från skattskyldighet för utdelning på andel i svensk ekonomisk förening (3 kap. 18 § tredje stycket IL)

Beskattningsmyndighet – SINK

Beskattningsmyndighet är Skatteverket (8 § SINK). Var handläggningen ska ske framgår av Skatteverkets arbetsordning, se avsnitt 6.2.6.

Beskattningsort – IL

Det är den kommun där diplomaten, konsuln etc. under beskattningsåret först varit bosatt eller stadigvarande vistats som är beskattningsort (1 kap. 4 § och 65 kap. 3 § IL, 22 kap. 1 a § SBL). Även om vistelsen i Sverige enbart är tillfällig ska beskattningsorten bestämmas med utgångspunkt i vilken kommun han vistats.

Utländsk honorärkonsul

Utländsk honorärkonsul, som är svensk eller utländsk medborgare, beskattas enligt 3 kap. 15 § IL inte här i riket för inkomst av sin tjänst hos den främmande staten.

5.4.2.2 Bestämmelserna i KupL

Enligt 4 § första stycket KupL föreligger skattskyldighet till kungsskatt bl.a. för fysisk person som är begränsat skatt-

skyldig. Enligt 4 § fjärde stycket KupL är dock sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 3 kap. 17 § 2–4 IL undantagna från skattskyldighet till kupongskatt. Observera att den som är svensk medborgare eller var obegränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal inte är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § 2–4 IL. För en sådan person gäller överhuvudtaget inte KupL utan denne beskattas för utdelningsinkomster enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga i IL.

5.4.2.3 Bestämmelserna i FTL, FSL och FAvL

Fastighetstaxering

Enligt 3 kap. 4 § 5 FTL är byggnad samt tomtmark och övrig mark som tillhör byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten undantagen från skatte- och avgiftsplikt om fastigheten ägs av främmande makts beskickningar och fastigheten till övervägande del används i beskickningens verksamhet som sådan. Av denna bestämmelse följer att beskickningsfastighet ska undantas från skatte- och avgiftsplikt. Även ambassadörs residens torde, i likhet med vad som gäller enligt artikel 23 punkt 1 i 1961 års Wienkonvention (se avsnitt 2.14.3), betraktas som en beskickningsfastighet och således redan enligt bestämmelserna i intern rätt vara undantagen från skatte- och avgiftsplikt.

Det som sägs om avgiftsplikt och avgiftsfrihet i FTL avser kommunal fastighetsavgift enligt FAvL (1 kap. 1 § tredje stycket FTL).

Statlig fastighetsskatt/kommunal fastighetsavgift

Enligt 1 § första stycket FSL gäller vidare att fastighet som året före taxeringsåret inte varit skattepliktig enligt FTL, t.ex. beskickningsbyggnad, är undantagen från skatteplikt. En motsvarande bestämmelse finns i 1 § FAvL.

Av 2 § första stycket FSL följer att även en i utlandet bosatt ägare till en i Sverige belägen fastighet är skattskyldig till statlig fastighetsskatt. En motsvarande bestämmelse finns i 2 § FAvL.

Fastighetsskatten ska enligt 2 § FSL betalas av den som är ägare till fastigheten eller den som i vissa fall kan anses som ägare. En ambassad eller ett konsulat som ingår ett hyresavtal med en ägare till en fastighet ska inte betala fastighetsskatt enligt FSL. Den skattebefrielse som i vissa fall ska gälla enligt 1961 och 1963 års Wienkonventioner blir inte aktuell att tillämpa eftersom fastighetsskatten ska betalas till svenska staten av ägaren till fastigheten och därmed av den part som ingår avtal med den sändande staten. Detta medför att det inte finns någon möjlighet till återbetalning av belopp som i

hyresavtal eller annan handling rubriceras som fastighetsskatt (Skatteverket 2006-12-01, dnr 131 740503-06/111).

5.4.2.4 Bestämmelserna i IPL

Enligt 2 § IPL åtnjuter en främmande stats beskickning och beskickningsmedlemmarna jämte deras familjer och betjäning samt diplomatiska kurirer immunitet och privilegier enligt den i Wien den 18 april 1961 antagna konventionen om diplomatiska förbindelser (1961 års Wienkonvention), SÖ 1967:1.

Vidare åtnjuter enligt 3 § samma lag främmande stats konsulat och konsulatmedlemmar jämte deras familjer och betjäning samt konsulära kurirer (med vissa undantag) immunitet och privilegier enligt den i Wien den 24 april 1963 avslutade konventionen om konsulära förbindelser (1963 års Wienkonvention), SÖ 1974:10.

Konventionernas bestämmelser ska enligt 1 § IPL gälla utan hinder av bestämmelse i annan författning.

5.4.3 1961 års Wienkonvention

De skattemässiga privilegier som föreskrivs i 1961 års Wienkonvention om diplomatiska förbindelser är följande.

5.4.3.1 Beskickningslokaler m.m.

Enligt artikel 23 punkt 1 gäller att beskickningslokalerna, till vilka även beskickningschefens bostad enligt artikel 1 räknas, vare sig de innehas med äganderätt eller är förhyrda, ska vara befriade från alla statliga, regionala och kommunala skatter och avgifter med undantag för sådana som utgör ersättning för lämnade särskilda tjänster. Skattefriheten enligt denna punkt gäller inte fastighet etc. som innehas av annan diplomatisk företrädare än beskickningschef. Skattefrihet kan dock följa av bestämmelserna i artikel 34 (se avsnitt 5.4.3.2).

Skattebefrielsen gäller inte sådana skatter och avgifter som enligt den mottagande statens lag ska erläggas av den som ingår avtal med den sändande staten eller beskickningschefen (artikel 23 punkt 2).

Skatteverket anser att inkomster som härrör från försäljning av fastigheter som används för beskickningens eller konsulatets verksamhet är undantagna från beskattning i Sverige. Detta gäller dock inte för de fastigheter som är avsedda för personalens boende. Med hänsyn till det som sägs i Wienkonventionerna från 1961 och 1963 är det dock inte möjligt för Sverige att beskatta vare sig löpande inkomster eller inkomster från

Beskicknings- chefens bostad

avyttring av beskicknings- eller karriärkonsulatschefens bostad (Skatteverkets skrivelse 2006-10-31, dnr 131 658092/06-111).

Skatteverket anser vidare att det inte strider mot lagen om immunitet och privilegier eller Wienkonventionerna om diplomatiska och konsulära förbindelser att inte medge återbetalning av energiskatt på elektrisk kraft till utländska beskickningar och konsulat eller till de personer som omfattas av konventionerna (Skatteverket 2006-12-06, dnr 131 702515-06/111).

5.4.3.2 Diplomatiska företrädare m.fl.

Enligt artikel 34 ska diplomatiska företrädare vara befriade från alla statliga, regionala och kommunala skatter och pålagor vare sig de avser person eller egendom. Undantag görs för följande skatter och avgifter:

- sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varors eller tjänsters pris,
- skatter och andra pålagor på privat fast egendom som är belägen på den mottagande statens område, såvida den inte innehas av den diplomatiska företrädaren på den sändande statens vägnar för beskickningsändamål,
- arvs- och kvarlåtenskapsskatter som tas ut av den mottagande staten på annan lös egendom än sådan som finns i den mottagande staten uteslutande till följd av att den avlidne vistades där i egenskap av beskickningsmedlem eller som medlem av beskickningsmedlems familj,
- skatter och andra pålagor på privata inkomster från källa i den mottagande staten samt förmögenhetsskatt på investeringar i affärsföretag i den mottagande staten,
- skatter och avgifter vilka uppbärs såsom ersättning för lämnade särskilda tjänster samt
- stämpel- och lösenavgifter som tas ut i ärenden rörande fast egendom om annat inte följer av bestämmelserna i artikel 23.

Skatter och avgifter som ska erläggas

Diplomats familj

De nu redovisade bestämmelserna gäller också medlem av diplomatisk företrädarens familj, vilken tillhör hans hushåll, under förutsättning att han inte är medborgare i den mottagande staten (artikel 37 punkt 1).

Administrativ och teknisk personal

Detsamma gäller beträffande medlem av beskickningens administrativa och tekniska personal jämte de av hans familjemedlemmar som tillhör hans hushåll, under förutsättning att de

inte är medborgare eller stadigvarande bosatta i den mottagande staten (artikel 37 punkt 2).

Tjänstepersonal

Sådana medlemmar av en beskicknings tjänstepersonal som inte är medborgare eller stadigvarande bosatta i den mottagande staten ska vara befriade från skatter och andra pålagor på den lön som utgår på grund av anställningsförhållandet (artikel 37 punkt 3).

Privattjänare

Även beskickningsmedlems privattjänare ska vara befriad från skatter och andra pålagor på den lön som utgår på grund av anställningsförhållandet, under förutsättning att han inte är medborgare eller stadigvarande bosatt i den mottagande staten (artikel 37 punkt 4).

Skatteverket anser att utländska beskickningar och konsulat samt dess personal inte kan få skatt på trafikförsäkringspremie återbetald. Försäkringsbolaget kan inte heller låta bli att kräva dem på skatten (Skatteverket 2007-10-10, dnr 131 615352-07/111).

5.4.4 1963 års Wienkonvention

De skattemässiga privilegierna som föreskrivs i 1963 års Wienkonvention om konsulära förbindelser är följande.

5.4.4.1 Konsulatslokaler m.m.

Enligt artikel 32 punkt 1 i 1963 års Wienkonvention ska konsulatslokaler och karriärkonsulatschefs bostad som ägs eller hyrs av den sändande staten eller av någon som handlar på dess vägnar vara befriade från alla statliga, regionala eller kommunala skatter och avgifter av alla slag, med undantag av sådana som utgör ersättning för lämnade särskilda tjänster. Skattebefrielsen gäller inte sådana skatter och avgifter som enligt den mottagande statens lagar och förordningar ska erläggas av den som ingått avtalet, t.ex. uthyraren, med den sändande staten eller med den person som handlat på dess vägnar (artikel 32 punkt 2).

Skatteverket anser att inkomster som härrör från försäljning av fastigheter som används för beskickningens eller konsulatets verksamhet är undantagna från beskattning i Sverige. Detta gäller dock inte för de fastigheter som är avsedda för personalens boende. Med hänsyn till det som sägs i Wienkonventionerna från 1961 och 1963 är det dock inte möjligt för Sverige beskatta vare sig löpande inkomster eller inkomster från

avyttring av beskicknings- eller karriärkonsulatschefens bostad (Skatteverket 2006-10-31, dnr 131 658092/06-111).

Skatteverket anser vidare att det inte strider mot lagen om immunitet och privilegier eller Wienkonventionerna om diplomatiska och konsulära förbindelser att inte medge återbetalning av energiskatt på elektrisk kraft till utländska beskickningar och konsulat eller till de personer som omfattas av konventionerna (Skatteverket 2006-12-06, dnr 131 702515-06/111).

5.4.5 Konsuler m.fl.

Enligt artikel 49 punkt 1 är konsuler och konsulatstjänstemän och de familjemedlemmar som tillhör deras hushåll befriade från alla statliga, regionala eller kommunala skatter och andra pålagor, vare sig de avser person eller egendom. Undantag görs dock för följande skatter och avgifter:

- sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varors eller tjänsters pris,
- skatter och andra pålagor på privat fast egendom belägen på den mottagande statens område med undantag för konsulatslokaler och karriärkonsulatschefens bostad,
- arvs- och kvarlåtenskapsskatter samt skatter på förmögenhetsöverföring, vilka tas ut av den mottagande staten, dock inte på lös egendom som finns i den mottagande staten utslutande till följd av att den avlidne vistades där i egenskap av konsulatsmedlem eller som medlem av konsulatsmedlems familj,
- skatter och andra pålagor på privata inkomster, inbegripet kapitalvinster, från källa i den mottagande staten och förmögenhetsskatten på investeringar i affärsföretag i den mottagande staten,
- skatter och avgifter som uppbärs som ersättning för lämnade särskilda tjänster, samt
- registrerings-, stämpel- och lösenavgifter, dock inte såvitt konsulatslokaler och karriärkonsulatschefens bostad.

Skatter och avgifter som ska erläggas

Tjänstepersonal

Medlemmar av tjänstepersonalen ska vara befriade från alla skatter och andra pålagor på de löner som de uppbär för sina tjänster (artikel 49 punkt 2).

Skatteverket anser att utländska beskickningar och konsulat samt dess personal inte kan få skatt på trafikförsäkringspremie

återbetalad. Försäkringsbolaget kan inte heller låta bli att kräva dem på skatten (Skatteverket 2007-10-10, dnr 131 615352-07/111).

5.4.6 Jämförelse av Wienkonventionerna och intern svensk rätt

Wienkonventionerna

Beskicknings- och konsulatslokaler är skattebefriade; art. 23 p. 1 i 1961 års konvention resp. art. 32 p. 1 i 1963 års konvention.

Beskickningschefs- och karriärkonsulatschefs bostad är – med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 23 p. 1 i 1961 års konvention resp. art. 32 p. 1 i 1963 års konvention

Diplomatiska företrädare är – med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 34 i 1961 års konvention.

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

Diplomatisk företrädarens familj är – med vissa undantag – befriad från statlig och kommunal skatt om de tillhör diplomatens hushåll och inte är svenska medborgare; art. 37 p. 1 i 1961 års konvention.

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

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

Person som tillhör administrativ eller teknisk personals familj är – med vissa undantag – befriade från skatt och andra pålagor på lönen från beskickningen; art. 37 p. 2 i 1961 års konvention.

Intern svensk rätt

Dessa lokaler är undantagna från skatteplikt till statlig fastighetsskatt och avgiftsplikt till kommunal fastighetsavgift; 1 § FSL, 1 § FAvL.

Sådan bostad torde vara undantagen från skatteplikt till statlig fastighetsskatt och avgiftsplikt till kommunal fastighetsavgift; 1 § FSL, 1 § FAvL.

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL.
Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL.
Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 15 § IL betr. utländsk honorärkonsul och 3 kap. 8 § IL betr. övriga.

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL.
Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 § kap. 18 § IL och 4 § KupL.
Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL.
Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL.
Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.

Wienkonventionerna

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

Beskickningsmedlems privat-tjänare är – om han inte är svensk medborgare och inte heller är stadigvarande bosatt här – befriad från skatt och andra pålagor på lönen från beskickningsmedlemmen; art. 37 p. 4 i 1961 års konvention.

Intern svensk rätt

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL.

Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL och 4 § KupL. Om obegränsat skattskyldig, se 3 kap. 8 § IL.

5.5 Beskattning av representanter vid FN och dess fackorgan

5.5.1 Allmänt

Av 4 § IPL framgår att internationella organ som anges i bilaga till lagen och personer med anknytning till sådant organ åtnjuter immunitet och privilegier enligt vad som bestämts i stadga eller avtal som är i kraft i förhållande till Sverige. De internationella överenskommelserna publiceras i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ) som ges ut av Utrikesdepartementet.

Många som utfört ett uppdrag åt en internationell organisation är av den uppfattningen att inkomsten därifrån är skattebefriad. Enligt de flesta internationella överenskommelser gäller dock skattebefrielse endast tjänstemän i organisationen. En tjänsteman kan ha en tidsbegränsad anställning. Det är däremot sällsynt att uppdragstagare, dvs. personer som inte är anställda, åtnjuter skattefrihet. Vidare är det möjligt att en i bilagan till IPL angiven personkategori kan åtnjuta immunitet utan att vara skattebefriad för inkomsten. Det kan t.ex. vara fråga om straffrättslig immunitet. För en korrekt tillämpning är det därför viktigt att läsa det aktuella avtalet. I bilagan till lagen finns ett femtiotal internationella organ uppräknade.

5.5.2 Representanter och anställda vid FN

- Som framgår av punkt 2 i bilagan till IPL ska medlemmarnas representanter i FN och personer med tjänst hos eller uppdrag av organisationen åtnjuta immunitet och privilegier i enlighet med vad som anges i

- Konvention den 13 februari 1946 rörande Förenta nationernas privilegier och immunitet (FN-konventionen), SÖ 1947:26, och
- Avtal den 31 augusti och den 30 september 1985 mellan Sverige och Förenta Nationernas Höge Kommissarie för flyktingar (UNHCR) om ett regionkontor för UNHCR (UNHCR-avtalet), SÖ 1985:89.

Konventionens och avtalets bestämmelser gäller enligt 1 § IPL utan hinder av bestämmelse i annan författning.

5.5.2.1 FN-konventionen

Tjänstemän

Enligt artikel V § 17 i FN-konventionen ska FN:s generalsekretärer närmare ange de grupper av tjänstemän på vilka bestämmelserna i artikel V är tillämpliga. Vidare ska samtliga medlemmars regeringar underrättas dels om vilka dessa grupper är, dels om namnen på de tjänstemän som ingår i dessa grupper.

Namngivna tjänstemän som omfattas av bestämmelserna i FN-konventionens artikel V åtnjuter enligt § 18 b skattefrihet för löner och andra inkomster som de uppburit från FN. Av RÅ 1971 ref. 9 framgår dock att pension som åtnjutits på grund av föregående tjänst hos FN inte omfattas av skattefrihet enligt konventionen. Personen ansågs inte ha haft ställning som tjänsteman då pensionen utbetalades.

Sakkunniga

I fråga om sakkunniga på uppdrag för FN regleras immuniteten och privilegierna i konventionens artikel VI. De sakkunniga har dock inte några skattemässiga privilegier.

5.5.2.2 Avtalet med UNHCR

Avtalet med UNHCR behandlar bl.a. frågor som sammanhänger med ett kontor i Stockholm för UNHCR:s representant för de nordiska länderna.

Tjänstemän

Tjänstemän vid UNHCR har samma skatteprivilegier som FN-tjänstemän i allmänhet. Enligt artikel IV punkt 9 b ska därför tjänstemän vid UNHCR:s regionkontor i Stockholm åtnjuta befrielse från skatt på lön, ersättning och skadestånd som utbetalas av UNHCR. Vidare gäller enligt artikel IV punkt 10 att Höge Kommissariens regionala representant och dennes ställföreträdare, såvida de inte är svenska medborgare, jämte make och minderåriga barn ska åtnjuta de privilegier och immuniteter, befrielser och förmåner som vanligtvis tillkommer diplomatiska sändebud i motsvarande ställning (se avsnitt 5.4.3.2).

5.5.3 Representanter, anställda m.fl. vid FN:s fackorgan

Som framgår av punkt 3 i bilagan till IPL ska medlemmarnas representanter i fackorganen och personer med tjänst hos eller uppdrag av sådana fackorgan samt ledamöterna i styrelsen för världssjöfartsuniversitetet, studerande vid universitetet och till universitetet särskilt inbjudna personer åtnjuta immunitet och privilegier i enlighet med vad som anges i

- Konventionen den 21 november 1947 om privilegier och immunitet för Förenta nationernas fackorgan (fackkonventionen), SÖ 1951:84, och
- Avtal den 9 februari 1983 mellan Sverige och den Internationella sjöfartsorganisationen (IMO) om världssjöfartsuniversitet (IMO-konventionen), SÖ 1983:48.

5.5.3.1 Fackkonventionen

De fackorgan som omfattas av fackkonventionen är, enligt artikel I § 1 II:

- Internationella arbetsorganisationen (ILO),
- Förenta Nationernas livsmedels- och jordbruksorganisation (FAO),
- Förenta Nationernas organisation för utbildning, vetenskap och kultur (UNESCO),
- Internationella civila luftfartsorganisationen (ICAO),
- Internationella valutafonden (IMF),
- Internationella återuppbyggnads- och utvecklingsbanken, ”Världsbanken” (IBRD),
- Världshälsoorganisationen (WHO),
- Världspostunionen (UPU),
- Internationella teleunionen (ITU),
- Meteorologiska världsorganisationen (WMO),
- Internationella finansieringsbolaget (IFC),
- Internationella sjöfartsorganisationen (IMO),
- Internationella utvecklingsfonden (IDA),
- Världsorganisationen för den intellektuella äganderätten (WIPO),

- Internationella fonden för jordbruksutveckling (IFAD), samt
- Varje annat fackorgan anknutet till FN i enlighet med artiklarna 57 och 63 i FN:s stadga.

Enligt artikel VI § 18 i fackkonventionen ska varje fackorgan närmare ange de grupper av tjänstemän på vilka bestämmelserna i artikel VI är tillämpliga. Vidare ska samtliga medlemmars regeringar dels underrättas om vilka dessa grupper är, dels om namnen på de tjänstemän som ingår i dessa grupper.

Tjänstemän Namngivna tjänstemän som omfattas av bestämmelserna i fackkonventionens artikel VI åtnjuter enligt § 19 b, på samma villkor som FN:s tjänstemän, skattefrihet för löner och andra inkomster som de uppburit från fackorganet i fråga.

Sakkunniga I fråga om sakkunniga på uppdrag för FN regleras immuniteten och privilegierna i konventionens artikel VI. De sakkunniga har dock inte några skattemässiga privilegier.

5.5.3.2 IMO-konventionen

IMO-konventionen reglerar frågor som sammanhänger med världssjöfartsuniversitetet i Malmö.

Universitetet De finansiella bestämmelserna finns i Del V, artiklarna 12–15. Enligt artikel 12 punkt 1 är den Internationella sjöfartsorganisationen med avseende på universitetet befriad från

- statlig och kommunal inkomstskatt,
- mervärdesskatt och andra indirekta skatter på varor som inköpts eller tjänster som utförts för universitetets officiella bruk, i den omfattning som enligt svensk lag medges utländska diplomatiska beskickningar i Sverige, samt
- socialförsäkringsavgifter.

Tjänstemän Rektor och andra universitetstjänstemän är enligt artikel 13 punkt 1 befriade från statlig och kommunal inkomstskatt på tjänsteinkomst. Med ”tjänsteinkomst” avses enligt artikel 1 punkt 1 i ”alla penningssummor som hänför sig till anställning i samband med världssjöfartsuniversitetet vilka i någon form utbetalas till, tillkommer eller tillfaller en tjänsteman”.

Socialförsäkringsavgifter I fråga om socialförsäkringsavgifter gäller enligt artikel 14 punkt 1 att universitetstjänsteman och de familjemedlemmar som ingår i dennes hushåll omfattas av socialförsäkringsarrangemang som ombesörjs av Internationella sjöfartsorganisationen och att de därför är undantagna från varje socialförsäkringssystem som

inrättats enligt svensk lag. Ett undantag härifrån görs dock i artikelns punkt 3 såvitt avser socialförsäkringsavgifter och socialförsäkringsförmåner som hänför sig till inkomst från arbete i Sverige utanför universitetet. För det fall att tjänstemannens familjemedlemmar var bosatta i Sverige omedelbart före tjänstemannens anställning vid universitetet är de berättigade till andra svenska socialförsäkringsförmåner än barnbidrag (artikel 14 punkt 2).

5.6 Tjänstgöring vid Europeiska unionen (EU)

5.6.1 Allmänt

Många svenskar är verksamma vid EU:s institutioner, organ och byråer. I det följande ges en redogörelse över de olika anställnings- och uppdragsformer som förekommer samt de bestämmelser som reglerar beskattningen av inkomst från dessa.

De vanligaste anställnings- och uppdragsformerna är:

- Mötesdeltagare,
- Anställda,
- Nationella experter, och
- Europaparlamentariker.

5.6.2 Mötesdeltagare

Från Sverige kan personer delta i möten vid EU:s institutioner, organ och byråer antingen som representanter för Sverige och svenska intressen eller som representanter för en viss intressegrupp eller i egenskap av sakk experter inom ett visst område. Deltagandet äger framför allt rum i arbetsgrupper och kommittéer under kommissionen eller rådet. En mötesdeltagare kan ha olika uppdragsgivare. Det kan vara ordinarie arbets- eller uppdragsgivare, det kan vara EU eller både och.

Utöver lön från en ordinarie arbets- eller uppdragsgivare kan mötesdeltagare erhålla ersättning, främst kostnadsersättning, från EU-institutionen, EU-organet eller EU-byrån i fråga. Villkoren för ersättning och ersättningsnivåerna varierar.

Som arbetsgivare för en mötesdeltagare torde i de flesta fall anses den ordinarie arbets- eller uppdragsgivaren. När deltagande i ett möte sker på uppdrag av både en svensk arbets- eller uppdragsgivare och en EU-institution, ett EU-organ eller

en EU-byrå kan bägge anses som arbetsgivare (jfr prop. 1995/96:152 s. 71).

Mötesdeltagare är inte befriade från nationell beskattning. Ersättning, inklusive kostnadsersättning, för det aktuella arbetet beskattas enligt svensk lagstiftning med beaktande av tillämpligt skatteavtal. Detta gäller oavsett om ersättningen betalas av en ordinarie arbets- eller uppdragsgivare eller av en EU-institution, ett EU-organ eller en EU-byrå. Intern svensk rätt innehåller inte något generellt undantag från skatteplikt i fråga om ersättningar från EU.

Tjänsteresa När deltagande i ett möte sker på uppdrag av både en svensk arbets- eller uppdragsgivare och en EU-institution, ett EU-organ eller en EU-byrå, och bägge därför kan anses som arbetsgivare, medges avdrag enligt reglerna i 12 kap. 6 och 7–17 §§ IL om ökade levnadskostnader vid tjänsteresor. Detta gäller även när ersättning för det aktuella arbetet betalas av EU (prop. 1995/96:152 s. 71). En mötesdeltagare anses i de flesta fall befinna sig på tjänsteresa.

Tillfälligt arbete Sker mötesdeltagandet enbart på uppdrag av en EU-institution, ett EU-organ eller en EU-byrå, t.ex. som sakkexpert, utan uppdrag från en arbets- eller uppdragsgivare i Sverige, är det normalt inte fråga om en tjänsteresa. Avdrag medges i stället enligt reglerna i 12 kap. 18–22 §§ IL om ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete på annan ort m.m. (prop. 1995/96:152 s. 71).

Stationerad utomlands I de undantagsfall en statligt anställd mötesdeltagare är stationerad utomlands är vissa kostnadsersättningar och andra förmåner skattefria. Det gäller bl.a. ersättning och förmån som avser bostad på stationeringsorten, skolavgifter, resor samt s.k. medföljandetillägg och merkostnadstillägg (11 kap. 21 § IL). Se vidare avsnitt 5.6.5.

Vad som i övrigt sägs om nationella experter i avsnitt 5.6.4 gäller även för mötesdeltagare på tillfälligt uppdrag.

5.6.3 Anställda

För de flesta anställda vid EU:s institutioner, organ och byråer gäller de regler och villkor för anställning som anges i tjänsteföreskrifterna, Staff Regulations. Tjänsteföreskrifterna finns i förordningar utfärdade av rådet. De är bindande för medlemsstaterna. För de som inte omfattas av tjänsteföreskrifterna gäller liknande bestämmelser.

Tjänsteföreskrifterna delar in de anställda i två huvudgrupper, tjänstemän (officials) och övriga anställda (other servants).

Tjänstemän (officials)

Tjänstemän betalar skatt till EU på sin anställningsinkomst därifrån och är befriade från nationell beskattning av denna inkomst. De omfattas av särskilda regler om skattemässig bosättning. Skattereglerna för tjänstemän finns i rådets förordning nr 260/68 den 29 februari 1968, protokollet den 8 april 1965 om immunitet och privilegier för Europeiska gemenskaperna samt rådets förordning nr 549/69 av den 25 mars 1969, se vidare prop. 1994/95:19 bilaga 18. Enligt tjänsteföreskrifterna omfattas tjänstemän även av särskilda regler om socialförsäkring.

Protokoll om immunitet och privilegier

Protokollets artikel 13–16 har följande lydelse.

Artikel 13

Gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda skall vara skyldiga att betala skatt till gemenskaperna på de löner och arvoden de får av gemenskaperna enligt de villkor och det förfarande som rådet på förslag från kommissionen har fastställt.

De skall vara befriade från nationella skatter på de löner och arvoden de får av gemenskaperna.

Artikel 14

Gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda som enbart på grund av sin tjänsteutövning i gemenskaperna bosätter sig inom territoriet för en annan medlemsstat än den i vilken de vid tiden för sitt tjänstetillträde vid gemenskaperna var skatterättsligt bosatta, skall – vad avser inkomst och förmögenhetsbeskattning samt arvsskatt och tillämpningen av avtal om undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan gemenskapernas medlemsstater – i båda länderna behandlas som om de fortfarande var bosatta på sin tidigare bostadsort, förutsatt att denna befinner sig inom en av gemenskapernas medlemsstater. Detta gäller även för äkta makar, förutsatt att de inte utövar någon egen yrkesverksamhet, och för barn som de personer som avses i denna artikel försörjer och har hand om.

Lös egendom som tillhör de personer som avses i föregående stycke och som finns inom den stats territorium i vilken de uppehåller sig, skall vara befriad från arvsskatt i den staten. Vid fastställande av sådan skatt skall den lösa egendomen anses finnas i den stat där personerna skatterättsligt är bosatta, om inte annat följer av tredje lands rätt och eventuell tillämpning av bestämmelser i internationella avtal om dubbelbeskattning.

Vid tillämpning av bestämmelserna i denna artikel skall inte hänsyn tas till en bostadsort som enbart beror på tjänsteutövning inom andra internationella organisationer.

Artikel 15

Rådet skall enhälligt och på förslag från kommissionen fastställa ordningen för sociala förmåner för gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda.

Artikel 16

Rådet skall på förslag från kommissionen och efter att ha samrått med övriga berörda institutioner, besluta vilka grupper av gemenskapernas tjänstemän och övriga anställda bestämmelserna i artikel 12, artikel 13 andra stycket och artikel 14 helt eller delvis skall tillämpas på.

Medlemsstaternas regeringar ska regelbundet underrättas om namn, ställning och adress på de tjänstemän och övriga anställda som ingår i dessa grupper.

Av protokollet framgår således att EU:s tjänstemän och övriga anställda ska betala skatt till EU på sin inkomst därifrån och inte till någon av medlemsstaterna. Andra inkomster än anställningsinkomster från EU kan däremot beskattas i hemlandet. Den anställde ska i övriga hänseenden, däribland vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, betraktas som skattemässigt bosatt i den medlemsstat där han var bosatt innan han tillträdde sin anställning. Detsamma gäller för medföljande make i den mån denne inte utövar någon egen yrkesverksamhet. I 3 kap. 6 § IL finns en hänvisning till protokollets artikel 14.

Det kan nämnas att sexmånadersregeln eller ettårsregeln överhuvudtaget inte tillämpas i dessa fall med hänsyn till 1 § IPL.

1 § IPL

Vad som föreskrivs om immunitet och privilegier i de bestämmelser som skall tillämpas i Sverige enligt lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller i denna lag, skall gälla trots bestämmelser i andra författningar.

Övriga anställda

EU:s tjänsteföreskrifter delar in övriga anställda i sex kategorier, nämligen tillfälligt anställda (*temporary staff*), kontraktsanställda (*contract staff*), särskilda rådgivare (*special advisers*), ackrediterade parlamentsassistenter (*parliamentary assistants*), lokalt anställda, i vissa förordningar benämnda lokal personal (*local staff*) och extraanställda (*auxiliary staff*). Anställning som extraanställd får dock enligt tjänsteföreskrifterna inte löpa efter den 31 december 2007.

Alla dessa kategorier utom en betalar skatt till EU på sin inkomst därifrån samt omfattas av protokollets artikel 13 andra stycket om nationell skattefrihet och artikel 14 om skattemässig bosättning (rådets förordning nr 260/68 den 29 februari 1968, artikel 2, och rådets förordning nr 549/69 av den 25 mars 1969, artikel 2 och 3). Undantaget gäller lokalt anställda som alltså inte betalar skatt till EU och inte är befriade från nationell beskattning. Enligt tjänsteföreskrifterna omfattas övriga anställda även av särskilda regler om socialförsäkring.

Olika regler gäller för de olika kategorierna. Lokalt anställda omfattas dock endast av den nationella socialförsäkringslagstiftningen i anställningslandet.

Pension

Även personer som får invaliditets-, ålders- eller efterlevandepension från EU omfattas av artikel 13 andra stycket om nationell skattefrihet, men inte av artikel 14 om skattemässig bosättning (rådets förordning nr 549/69 av den 25 mars 1969, artikel 2 och 3).

ECDC

EU inrättade år 2004 Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar, ofta förkortat ECDC efter det engelska namnet European Centre for Disease Prevention and Control. ECDC finns i Solna. ECDC omfattas av protokollet om immunitet och privilegier för Europeiska gemenskaperna. Dess personal omfattas av de tjänsteföreskrifter och andra förordningar som gäller för tjänstemän och övriga anställda vid EU (förordning nr 851/2004 av den 21 april 2004, artikel 26 punkt 2 och artikel 29 punkt 1). Detta innebär i sin tur att protokollets artikel 13 andra stycket om nationell skattefrihet och artikel 14 om skattemässig bosättning är tillämpliga på ECDC:s personal, i den utsträckning som anges i rådets förordning nr 549/69 av den 25 mars 1969, artikel 2 och 3.

5.6.4 Nationella experter

Inom kommissionen och det gemensamma forskningscentret (the Joint Research Center) har man ytterligare en personalgrupp som anlitas när det behövs, nämligen s.k. fristående nationella experter (detached national experts). Dessa anlitas i egenskap av saks experter inom sina fält för arbete under en begränsad tid. De behåller sin anställning i hemlandet under tjänstgöringstiden som normalt varar mellan ett och tre år. Under tiden utför de emellertid arbete uteslutande för kommissionens räkning.

Nationella experter avlönas av sin ordinarie arbetsgivare även under den tid de arbetar för kommissionen. Därutöver kan de erhålla kostnadsersättning från kommissionen.

Grunden för ett uppdrag som nationell expert är att den svenska arbetsgivaren och arbetstagaren kommer överens om att arbetstagaren inom ramen för sin anställning ska arbeta åt kommissionen och under dess ledning, samtidigt som arbetsgivaren och kommissionen är överens om att arbetstagaren arbetar åt kommissionen. Mot bakgrund härav anses en nationell expert ha åtminstone en arbetsgivare, den svenske arbets-

givaren. I vissa fall kan även kommissionen vara att anse som arbetsgivare.

De nationella experterna är inte befriade från nationell beskattning. Ersättning, inklusive kostnadsersättning, för arbetet beskattas enligt svensk lagstiftning med beaktande av tillämpligt skatteavtal. Intern svensk rätt innehåller inte något generellt undantag från skatteplikt i fråga om ersättningar från EU. För nationell expert som är statligt anställd och stationerad utomlands är dock vissa kostnadsersättningar och andra förmåner skattefria. Det gäller bl.a. ersättning och förmån som avser bostad på stationeringsorten, skolavgifter, resor samt s.k. medföljandetillägg och merkostnadstillägg (11 kap. 21 § IL). Se vidare avsnitt 5.6.5.

- Bosatta i Sverige** I de flesta fall torde den nationella experten vara att anse som bosatt i Sverige och därmed obegränsat skattskyldig. Det finns dock inte någon särskild bestämmelse om att en nationell expert, som vid tidpunkten för tjänstetillträdet hade sitt skatterättsliga hemvist här i riket, vid tillämpning av IL och skatteavtal ska anses som bosatt här.
- Hemresor** Den som på grund av sitt arbete vistas på annan ort än sin eller sin familjs hemort, äger rätt till skäligt avdrag för kostnad för en hemresa varje vecka om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 km. Avdraget gäller endast kostnad för resa inom EES (12 kap. 24 § IL). Se vidare avsnitt 5.8.2.2.
- Sexmånadersregeln** Sexmånadersregeln skulle kunna bli aktuell för nationella experter, som normalt har längre tjänstgöringstid än sex månader utomlands. Detta förutsätter bl.a. att kravet på beskattning av inkomsten i verksamhetslandet är uppfyllt (se vidare avsnitt 5.2).
- Ettårsregeln** Även ettårsregeln kan komma i fråga för nationella experter, om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller annat avtal än skatteavtal som detta land ingått. Anställda hos svenska staten, svensk kommun, svenskt landsting eller församling inom Svenska kyrkan kan dock inte åberopa ettårsregeln eftersom arbetet som nationell expert inte torde kunna betraktas som tjänsteexport.
- Begränsat skattskyldig** Om den nationelle experten anses begränsat skattskyldig ska han ändå, om han är statligt eller kommunalt anställd, betala särskild inkomstskatt på lönen från den svenske arbetsgivaren (5 § första stycket 1 SINK).

5.6.5 Skattefria förmåner för statligt anställda nationella experter m.fl. stationerade utomlands

Vissa kostnadsersättningar och andra förmåner till statligt anställda med utlandsstationering är skattefria (11 kap. 21 § IL). Bestämmelserna är tillämpliga på kostnadsersättningar och andra förmåner från både den statliga arbetsgivaren och från EU:s institutioner, organ och byråer.

Skattefriheten gäller ersättningar eller förmåner som avser 1. bostad på stationeringsorten, 2. avgift för barns deltagande i förskoleverksamhet, skolbarnsomsorg eller liknande och avgifter för barnets måltider där, dock endast till den del avgiften överstiger den avgift som normalt tillämpas för sådan verksamhet i Sverige, 3. skolvavgifter i grundskola och gymnasieskola eller liknande och avgift för barnets skolmåltider, 4. egna och familjemedlemmars resor till och från stationeringsorten, dock högst fyra resor per person och kalenderår, 5. medföljandetillägg för make, maka eller sambo som på grund av stationeringen går miste om egen förvärvsinkomst, till den del det inte överstiger en tolfedel av tre och ett halvt prisbasbelopp per månad, och 6. merkostnadstillägg till den del det inte överstiger ett belopp som motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna för den anställde och för medföljande familjemedlemmar när det gäller livsmedel, transporter och andra merkostnader på stationeringsorten.

Reglerna tillämpas även för korta uppdrag. Uppdragets karaktär ska styra arbetsgivarens beslut om arbetstagaren ska vara utlandsstationerad och därmed omfattas av URA (kollektivavtal) – Avtal om utlandskontrakt och riktlinjer för anställningsvillkor vid tjänstgöring utomlands.

I 11 kap. 27 § sista stycket IL finns bestämmelser om skattefri ersättning till personal vid en statlig myndighet för utgifter eller merkostnader till följd av en förflyttning till eller från en stationeringsort utomlands eller mellan orter i utlandet.

Då en skattskyldig erhållit kostnadsersättning som är skattefri enligt någon av ovan nämnda bestämmelser medges inte avdrag för de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka (12 kap. 3 § IL).

Den statliga arbetsgivaren ska på kontrolluppgift redovisa skattepliktig del av kostnadsersättning m.m. som utbetalats av denne och betala arbetsgivaravgifter på samma underlag.

5.6.6 Lärare vid Europaskolorna m.fl.

Europaskolorna erbjuder skolgång för barn till personalen vid EU:s institutioner. Skolornas ändamål är att barn till personal vid institutionerna ska utbildas tillsammans. De nationella lärarna anställs av den enskilda medlemsstaten. Medlemsstaten betalar lön till läraren som motsvarar lönen i den anställning läraren hade vid rekryteringen. Mellanskillnaden mellan denna lön och den av styrelsen för skolorna beslutade lönen betalas av Europaskolorna. Dessutom utger skolorna vissa kostnadsersättningar och andra förmåner.

Alla ersättningar och förmåner som Europaskolorna ger ut till lärare och annan personal, som är eller har varit utstationerad vid dessa skolor, skattefria. Detta gäller också för efterlevande till sådan personal (11 kap. 21 a § IL).

Om en person har fått skattefri kostnadsersättning får utgifter som ersättningen varit avsedd att täcka inte dras av (12 kap. 3 § IL).

5.6.7 Kommissionens ledamöter

Kommissionärerna betalar skatt till EU på sin anställningsinkomst och är befriade från nationell skatt på samma inkomst (rådets förordning nr 260/68 den 29 februari 1968, artikel 11, samt protokollet den 8 april 1965 om immunitet och privilegier för Europeiska gemenskaperna, artikel 13 och 20). Av artikel 20 i protokollet följer att artikel 14 om skattemässig bosättning är tillämplig på kommissionärer.

5.6.8 Europaparlamentarikerna

Nyhet 2009

Europaparlamentet har antagit en stadga för dess ledamöter som trätt i kraft den 14 juli 2009 (2005/684/EG, Euratom). Stadgan innebär att Europaparlamentet i fortsättningen står för alla ersättningar och andra förmåner till sina ledamöter och före detta ledamöter. De förmåner Europaparlamentet ger ut enligt stadgan är arvode, övergångsersättning, ålders-, invaliditets- och efterlevandepension samt vissa kostnadsersättningar och andra förmåner.

Enligt stadgan betalas skatt till EU på arvode, övergångsersättning samt ålders-, invaliditets- och efterlevandepension. Dessa ersättningar får dock beskattas även av medlemsstaterna, förutsatt att dubbelbeskattning undviks. Alla dessa ersättningar är skattepliktiga enligt 11 kap. 1 § IL. För att säkerställa att alla nämnda pensionsförmåner kan beskattas har

IL:s definition av pension kompletterats (10 kap. 5 § första stycket 4 IL).

För att undvika dubbelbeskattning har en möjlighet till avräkning av skatt till EU införts (1 kap. 3 § första stycket och 2 kap. 1 § andra stycket AvrL). Samtidigt har föreskrivits att ettårsregeln inte är tillämplig för uppdrag som ledamot av Europaparlamentet (3 kap. 9 § andra stycket IL).

Beskattningen av kostnadsersättningar och andra förmåner som Europaparlamentet ger ut till sina ledamöter har också förändrats. Följande ersättningar och förmåner är nu skattefria.

1. resekostnadsersättningar,
2. kostnadsersättningar för utövande av uppdraget,
3. ersättningar för utgifter i samband med sjukdom, graviditet eller barnafödande,
4. försäkringsförmåner, och
5. inbetalningar till Europaparlamentets frivilliga pensionsfond (11 kap. 28 § IL).

Ovannämnda ändringar i IL har trätt i kraft den 14 juli 2009. Den nya lydelsen tillämpas på ersättningar och andra förmåner som Europaparlamentet ger ut efter den 13 juli 2009.

Frågan om beskattning av utbetalningar från Europaparlamentets frivilliga pensionsfond har inte lagreglerats, utan har ansetts kunna avgöras inom ramen för rättstillämpningen (prop. 2008/09:136 s. 22). Eftersom inbetalningar till fonden som sker efter den 13 juli 2009 är skattefria enligt 11 kap. 28 § IL anser Skatteverket att utbetalningar från fonden som sker efter den dagen är skattepliktiga (remissyttrande 2009-01-12, dnr 131 771168-08/112). Skatteutskottet har instämt i denna bedömning (2008/09:SkU36 s. 13).

Äldre bestämmelser

Före den 14 juli 2009 gällde sammanfattningsvis följande (se vidare 2009 års utgåva av denna handledning samt prop. 2008/09:136 s. 14 f.).

Europaparlamentarikerna fick lön endast från hemlandet motsvarande lönen för parlamentsledamot i det landet, medan Europaparlamentet betalade ut olika kostnadsersättningar. Resekostnadsersättning, särskild reseersättning, dagtraktamente och hotellkostnadsersättning från Europaparlamentet var undantagna från beskattning i Sverige. Lönen från Sverige samt kostnads-

ersättning från Europaparlamentet för övriga utgifter och för visad kostnad för assistent var däremot skattepliktig.

Skatteverket ansåg att Europaparlamentets inbetalningar till den frivilliga pensionsfonden utgjorde skattepliktig intäkt av tjänst för ledamöterna och de före detta ledamöterna, medan utbetalningar från fonden var skattefria. Ledamöterna och de före detta ledamöterna ansågs som innehavare av utländsk kapitalförsäkring och skattskyldiga till avkastningsskatt. Värdet av försäkringen var skattepliktig tillgång vid beräkning av förmögenhet (Skatteverket 2004-05-18, dnr 130 380269-04/113).

5.6.9 Assistenterna till Europaparlamentarikerna

Europaparlamentarikerna kan bistås av s.k. ackrediterade parlamentsassistenter som är anställda av Europaparlamentet (se avsnitt 5.6.3). De kan även ha assistenter som är anställda av parlamentarikern personligen, s.k. lokala assistenter. Lokala assistenter är inte befriade från nationell beskattning. Om de utför sitt arbete och vistas i Sverige beskattas de här på vanligt sätt. Utför de arbetet i utlandet kan sexmånaders- eller ettårsregeln vara tillämplig.

5.6.10 Europeiska universitetsinstitutet

Rektorn, generalsekreteraren, medlem av lärarkåren eller någon annan som ingår i personalen vid Europeiska universitetsinstitutet, på vilken artikel 12 i protokollet till konventionen den 19 april 1972 om grundandet av ett europeiskt universitetsinstitut är tillämplig, anses som obegränsat skattskyldig här i riket samt anses ha hemvist i Sverige vid tillämpning av skatteavtal mellan den stat där personen vistas och Sverige. Detta under förutsättning att denne vid tidpunkten för tjänstetillträdet var obegränsat skattskyldig och bara på grund av sin verksamhet i institutets tjänst vistas i en annan stat inom Europeiska unionen. Detsamma gäller sådan persons make, som inte utövar egen yrkesverksamhet, samt barn som personen har vårdnaden om och underhåller (3 kap. 5 § IL).

5.7 Utländska livförsäkringar

5.7.1 Civilrättslig indelning

När livförsäkringar diskuteras indelas de ofta i kategorierna kapitalförsäkring och livränteförsäkring alternativt i traditionell livförsäkring och unit linked-försäkring (fondförsäkring). Kapitalförsäkring kan sägas omfatta ett visst "kapital" som utbetalas efter försäkringsfall medan utbetalning från en

livränteförsäkring efter försäkringsfall avser en livslång eller temporär "livränta" som förutsätter att någon eller några till denna ränta berättigade personer är i livet.

Begreppet utländsk livförsäkring prövades i ett förhandsbesked. Sökanden (X) hade tecknat en engelsk livförsäkring och betalade premier som investerades i en eller flera valfria fonder. X fick fondandelar till ett värde som motsvarade 95 % av premierna. För förvaltningen av fonderna tog försäkringsbolaget ut en årlig avgift motsvarande 0,75 % av värdet. Vid dödsfall betalade försäkringsbolaget ut ett belopp som motsvarade värdet av fondandelarna multiplicerat med en "death benefit factor". Denna faktor utgjorde exempelvis 1,90, 1,30, 1,11 och 1,01 vid dödsfall vid respektive 40, 50, 60 och 80 års ålder. X kunde fritt påkalla att försäkringsgivaren löste in sin utfästelse och fick då ett belopp motsvarande värdet av fondandelarna. Även partiell inlösen var möjlig.

Skatterättsnämnden fann att avtalet med det utländska försäkringsbolaget väsentligen innebar att bolaget iklädde sig en skyldighet att betala ut ett belopp vid X:s död och konstaterade att storleken av beloppet var beroende av tidpunkten för dödsfallet på så sätt att beloppet var större vid tidigare dödsfall än senare. Med hänsyn till detta fick X:s rätt enligt avtalet anses utgöra en livförsäkring. Den omständigheten att X fritt kunde påkalla hel eller partiell inlösen av sin rätt enligt avtalet föranledde inte annan bedömning.

Skatteverket överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att investeringen utgjorde sparande utom vad gällde det vid dödsfall utgående belopp som beräknades på en faktor av andelsvärdet i fonden som översteg 1,0 enligt avtalsvillkoren.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte beskedet (RÅ 1989 not. 373).

I ett annat förhandsbesked tog Högsta förvaltningsdomstolen ställning till en försäkringsprodukt med ett lågt riskinnehåll. Sökanden övervägde att ingå ett avtal av unit linked-typ med ett engelskt försäkringsföretag. Premien skulle huvudsakligen betalas i form av en engångspremie. Utfallande ersättning uppgick till ett belopp motsvarande 101 % av värdet på fondandelarna.

Skatterättsnämnden fann att vare sig det begränsade riskmomentet eller den omständigheten att produkten gick att åter-

köpa kunde medföra att det ingångna avtalet vid inkomstbeskattningen skulle behandlas på annat sätt än ett avtal om livförsäkring. Nämnden gav bl.a. följande motivering:

Vad gäller svenska försäkringsbolags egna unit linked-produkter har i tillståndsgivningen – utifrån den s.k. sundhetsprincipen – ställts krav på en risknivå om minst 5 procent (jfr prop. 1989/90:34 s. 42 och prop. 1992/93:257 s. 106 f.).

Efter en lagändring 1990 (SFS 1990:813) kan ett svenskt försäkringsbolag under vissa förutsättningar medverka i marknadsföringen här av utländska försäkringsföretags ”försäkringar avseende risker” (1 a § lagen /1950:272/ om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige). Ett av kraven för tillstånd är att verksamheten inte bedöms vara oförenlig med en sund utveckling av försäkringsväsendet. Regeringen har funnit att det kravet inte hindrar att en utländsk ”försäkring” med lägre riskinnehåll än 5 procent marknadsförs av ett svenskt försäkringsbolag.

I regeringens beslut hänvisas bl.a. till att de ifrågavarande produkterna i försäkringsgivarnas hemländer ansetts vara försäkringar och att sådana försäkringar kan förmedlas genom en svensk försäkringsmäklare. Regleringen på området får anses innebära att produkterna vid tillämpning av bl.a. lagen om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige och lagen (1989:508) om försäkringsmäklare ska anses som ”försäkringar” (för ett svenskt försäkringsbolags del synes därmed en förmedling av produkter av detta slag ligga inom ramen för försäkringsrörelsen; jfr 1989/90:NU22 Bilaga 3 s. 17 ff.) Det i ärendet aktuella avtalet har av FI ansetts vara ett avtal om livförsäkring.

Enligt nämndens mening saknas stöd för att vid inkomstbeskattningen ge försäkringsbegreppet en avvikande innebörd.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked (RÅ 1994 not. 20).

Rättsläget kan sammanfattas på följande sätt. 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 (jfr NJA 1966 s. 187 samt prop. 2005/06:22 s. 53).

5.7.2 Skatterättslig indelning

5.7.2.1 Pensions- och kapitalförsäkring

I 58 kap. 4–16 §§ IL anges de förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en försäkring i beskattningshänseende ska anses som en pensionsförsäkring (P-försäkring). Som huvud-

regel gäller att försäkringen ska ha meddelats i en här i landet bedriven försäkringsrörelse, antingen ett inhemskt försäkringsföretag eller ett utländskt försäkringsföretag som bedrivs från fast driftställe i Sverige och som ska beskattas enligt IL eller AvPL (58 kap. 4 § IL).

Kostnader för P-försäkringspremier är, inom vissa beloppsgränser, avdragsgilla vid taxeringen (59 kap. 4–5 §§ och 62 kap. 8 § IL). Belopp som faller ut på P-försäkringar är skattepliktiga (11 kap. 1 § jämförd med 10 kap. 5 § IL). Detta gäller även för den som är begränsat skattskyldig i Sverige (5 § första stycket 6 SINK).

En livförsäkring som inte är en pensionsförsäkring ska vid beskattningen betraktas som en kapitalförsäkring (K-försäkring). En livförsäkring tecknad i en utländsk försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige är i princip en K-försäkring (58 kap. 2 § andra stycket IL). Se vidare avsnitt 5.7.2.3.

Kostnader för K-försäkringspremier är inte avdragsgilla (9 kap. 2 § andra stycket IL). Å andra sidan är utfallande belopp på sådan försäkring skattefria (8 kap. 14 § IL). En del utländska pensioner är skattefria på grund av att de blir klassificerade som utbetalningar från kapitalförsäkring. En utländsk livförsäkring är föremål för avkastningsskatt, se avsnitt 5.7.2.6.

5.7.2.2 Försäkringsverksamhet inom och utom landet

Försäkringsrörelse

För att kunna bedöma på vilket sätt en ersättning från utlandet ska beskattas är det viktigt att veta om försäkringen ifråga är meddelad i en svensk eller en utländsk försäkringsrörelse.

Avgörande för om försäkringsrörelsen ska anses vara bedriven till en del här i landet eller enbart utomlands är vilken anknytning rörelsen har till Sverige. Av betydelse i det sammanhanget är t.ex. om den utländske försäkringsgivaren har egna lokaler eller egen personal i Sverige samt om – och i så fall på vilket sätt – försäkringsgivaren marknadsför försäkringar i Sverige och om denna marknadsföring tar sikte på risker som är belägna eller åtaganden som ska fullgöras här. Hänsyn ska också tas till om den utländske försäkringsgivaren träffat avtal om samarbete med försäkringsföretag eller försäkringsmäklare som är representerade på den svenska marknaden. Dessutom krävs naturligtvis att den verksamhet som bedrivs i Sverige har en viss varaktighet och omfattning. Frågan om en viss verksamhet ska bedömas som försäkringsrörelse eller inte får avgöras

efter en helhetsbedömning i det enskilda fallet (prop. 1997/98:141 s. 89 f.).

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om innebörden av begreppet försäkringsrörelse enligt 1 § lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige (numera upphävd och ersatt av lagen om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige, LUFV). ALPHA Insurance Ltd var ett på Cypern inregistrerat försäkringsbolag som utan koncession marknadsförde livförsäkringar genom direktreklam till presumtiva kunder här. Bolaget hade inget fast kontor eller ombud i Sverige men hade anlitat här bosatta personer som referensgivare och uppgiftslämnare i övrigt och fått viss ekonomisk ersättning för detta arbete. Högsta förvaltningsdomstolens majoritet fann att bolaget bedrivit försäkringsrörelse i Sverige. Minoriteten (två ledamöter) ansåg att en från utlandet mot personer bosatta i Sverige riktad reklamkampanj för försäkringar inte kunde anses innefatta ett drivande av försäkringsrörelse i Sverige (RÅ 1992 ref. 29).

Försäkringsgivare inom EES

Försäkringsgivare inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, som i sitt hemland har tillstånd att driva försäkringsrörelse får bedriva verksamhet i Sverige antingen genom en sekundäretablering eller genom gränsöverskridande verksamhet (2 kap. 1 § första stycket LUFV).

Utländska tjänstepensionsinstitut

Även utländska tjänstepensionsinstitut får driva verksamhet i Sverige på motsvarande sätt (2 kap. 1 § andra stycket LUFV). Ett utländskt tjänstepensionsinstitut definieras som ett utländskt institut inom EES-området och som utan att vara försäkringsgivare enligt LUFV omfattas av Europaparlamentets och Rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut (1 kap. 5 § 3 LUFV). Med tjänstepensionsinstitut avses i direktivet ett institut som oavsett rättslig form förvaltar fonderade medel och som är etablerat oberoende av uppdragsgivande företag utifrån syftet att tillhandahålla pensionsförmåner och i samband med yrkesutövning (jfr prop. 2005/06:22 s. 61).

Sekundäretablering

Med sekundäretablering avses generalagent, filial eller en generalrepresentation för flera försäkringsgivare i en sammanlutning (1 kap. 8 § LUFV). Beträffande utländskt tjänstepensionsinstitut avses med sekundäretablering ett sådant instituts etablering i Sverige genom generalagent eller filial (1 kap. 8 § andra stycket LUFV). En generalagent driver ingen

egen försäkringsrörelse utan det är det utländska företaget som driver verksamheten genom agenten och som representerar försäkringsgivaren i alla rättsförhållanden som föranleds av verksamheten i Sverige (SOU 1996:77 s. 110).

Försäkringar som tecknas genom utländsk försäkringsgivares generalagent i Sverige är med andra ord att anse som tagna i Sverige.

Gränsöverskridande verksamhet

Med gränsöverskridande verksamhet avses att ett utländskt försäkringsföretag från ett utländskt driftställe tillhandahåller försäkringstjänster på den svenska marknaden utan förmedling av en sekundäretablering eller ett dotterbolag i Sverige (1 kap. 13 § LUFV). Med gränsöverskridande verksamhet avses också att ett utländskt tjänstepensionsinstitut, utan förmedling av en sekundäretablering eller ett dotterbolag här i landet, ingår avtal om tjänstepension som ska fullgöras här (1 kap. 13 § andra stycket LUFV). Så snart det utländska företaget genom ombud eller andra åtgärder, t.ex. marknadsföring, försöker sälja försäkringar i Sverige betraktas det som gränsöverskridande verksamhet. Även när kunden själv tar initiativ till kontakt med det utländska företaget anses det som gränsöverskridande verksamhet. En försäkringsaffär som förmedlas av försäkringsmäklare räknas också som gränsöverskridande verksamhet. Detta förutsätter dock att verksamheten är av viss omfattning. En enstaka meddelad affär anses inte som verksamhet (prop. 1997/98:141 s. 72 f. och s. 101).

Försäkringsgivare utanför EES

Utländska försäkringsgivare utanför EES måste ha koncession och vara etablerade i Sverige antingen genom generalagentur eller en filial här i landet såvida de avser att vara verksamma på den svenska marknaden (4 kap. 1 § LUFV). Försäkringsföretag utanför EES kan alltså inte bedriva gränsöverskridande verksamhet. En utländsk försäkringsgivare som har koncession i Sverige har därmed fast driftställe här. Utländska försäkringsgivare utanför EES kan få tillstånd av FI att marknadsföra sina produkter i Sverige om försäljningen sker genom ett närstående bolag (eller ett bolag med vilket de har samarbetsavtal) som har koncession i Sverige (4 kap. 1 § andra stycket LUFV).

5.7.2.3 Utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar

Pensionsförsäkringar inom EES

Att en försäkring ska behandlas som en pensionsförsäkring har tidigare varit knutet till att försäkringsföretaget som tecknat försäkringen har varit etablerat i Sverige. Pensionsförsäkringar som har meddelats i en försäkringsrörelse inom EES och som

ingåtts efter den 1 februari 2007 kan numera i vissa fall jämföras med en svensk privat- eller tjänstepensionsförsäkring. För att en försäkring som enligt 58 kap. 4 § IL tecknats inom EES ska godtas som pensionsförsäkring måste den uppfylla samtliga kvalitativa krav enligt 58 kap. 6 och 8–16 b §§ IL. Dessutom ska pensionsförsäkringsavtal innehålla villkor om att försäkringsgivaren ska lämna kontrolluppgifter enligt LSK. För utländska försäkringsgivare gäller även att de ska ge in ett skriftligt åtagande till Skatteverket där de åtar sig att lämna kontrolluppgifter. Kontrolluppgift ska lämnas om transaktioner som innebär att försäkringen eller värdet i den flyttas. För försäkringsavtal som ingåtts före den 2 februari 2007 gäller att försäkringen måste vara meddelad i svensk försäkringsrörelse för att försäkringen ska kunna vara en pensionsförsäkring. För pensionsförsäkringar som nytecknats inom EES efter den 1 februari 2007 gäller att bedömningen av om de uppfyller kraven enligt 58 kap. IL ska göras av Utlandsskattekontoret i Malmö.

Utländska försäkringar tecknade fr.o.m. 1997

Utländska försäkringar som tecknats när den skattskyldige var bosatt utomlands, likställdes från och med den 1 januari 1997 (taxeringsåret 1998) i vissa fall med pensionsförsäkringar. Reglerna gäller för försäkringar som tecknas fr.o.m. 1997. Reglerna får dock, fr.o.m. 1998 års taxering, tillämpas även på äldre försäkringar om den skattskyldige begär det (2 kap. 21 § ILP). För nya försäkringar finns däremot inte någon valfrihet. En försäkring som ansetts vara pensionsförsäkring kan inte övergå till att bli en kapitalförsäkring (58 kap. 5 § fjärde stycket IL).

Ålders-, sjuk- eller efterlevandepension

De utländska försäkringar som ska anses som pensionsförsäkringar ska huvudsakligen avse ålders-, sjuk- eller efterlevandepension. En utländsk försäkring som uppfyller ett annat lands regelverk för pensionssparande kan därför accepteras om de utfallande beloppen i huvudsak tjänar ett pensionsändamål. 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 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 års ålder, 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 (Skatteverket 2006-06-20, dnr 131 318472-06/111). Förutom att försäkringsavtalet ska ha ingåtts när den skattskyldige var bosatt utomlands ska denne dessutom fått avdrag, skattereduktion eller liknande skattelättnad för premierna i bosättningslandet (58 kap. 5 § första stycket IL). Detsamma gäller sådan försäkring som arbetsgivare betalat premier för under den försäkrades bosättning eller förvärsarbete i utlandet utan att betalningen räknats som inkomst (skattepliktig förmån) för den anställde enligt beskattningsreglerna i det landet. Förvärsarbetet ska avse personens huvudsakliga förvärsverksamhet (58 kap. 5 § andra stycket IL).

Dansk kapitalpension m.m.

Skatteverket har tagit ställning till att dansk kapitalpension i form av försäkring ”kapitalförsäkring i pensionsöjemed” och banksparande, ”opsparing i pensionsöjemed”, inte utgör skattepliktig inkomst i Sverige vid utbetalning. Ingen skillnad görs mellan privata pensionslösningar och tjänstepensionslösningar (Skatteverket 2010-10-27, dnr 131 479512-10/111).

Utländsk pensionsordning – bruttolöneavdrag

Enligt den skatterättsliga definitionen av tjänstepensionsförsäkring så ska arbetsgivaren betala samtliga premier för försäkringen. I flera länder är det dock vanligt att en del av försäkringspremien betalas av arbetstagaren genom en anordning som kan jämföras med ett bruttolöneavdrag. Skatteverket har i en skrivelse, uttalat att då det inte ställs några krav på att arbetsgivaren ska ha betalat samtliga premier i 58 kap. 5 § IL så ska även en utländsk pensionsordning som förutsätter delbetalning från den anställde godtas som pensionsförsäkring. En försäkring som meddelats i utlandet under förhållanden som avses i 58 kap. 5 § IL anses således vara en pensionsförsäkring trots att arbetsgivaren inte betalat samtliga premier. Däremot krävs att arbetsgivaren åtagit sig att betala samtliga premier för att försäkringen ska uppfylla IL:s krav för en tjänstepensionsförsäkring. En pensionsordning som innebär att arbetsgivaren åtagit sig att betala hela försäkringspremien mot att arbetstagaren avstår från en del av sin bruttolön genom ett bruttolöneavdrag innebär därför att arbetsgivaren åtagit sig att betala samtliga premier på sätt som krävs för att det ska vara en tjänstepensionsförsäkring. Bruttolöneavdraget innebär i ett sådant fall snarast att arbetstagaren accepterat en sänkt kontant lön i utbyte mot en förmån av pension som ska beskattas först när pensionen betalas ut. I fallen med bruttolöneavdrag ska

inte någon förmånsbeskattning för arbetsgivarens del av premien ske hos arbetstagaren. En konsekvens av detta är att någon avdragsrätt för arbetstagaren inte blir aktuell i fallen med bruttolöneavdrag. För att en arbetstagare själv ska anses ha betalat någon del av premien krävs att betalningen gjorts med egna beskattade medel (Skatteverket 2007-06-21, dnr 131 287635-07/111).

Avdrag för premie till utländsk pensionsförsäkring för personer bosatta utomlands

När en utomlands bosatt person som arbetar i Sverige och som omfattas av SINK väljer att i stället bli skattskyldig enligt IL, är han, om vissa förutsättningar är uppfyllda, berättigad till avdrag för betalda pensionsförsäkringspremier. En begränsat skattskyldig person behöver inte vara bosatt i Sverige för att avdrag ska kunna medges för premiebetalning på utländsk pensionsförsäkring. En utländsk försäkring som uppfyller hemlandets regelverk för pensionssparande kan accepteras om de utfallande beloppen i huvudsak tjänar ett pensionsändamål. 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 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 års ålder, 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 (Skatteverket 2006-06-20, dnr 131 318472-06/111).

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

Förhöjt pensions-sparavdrag

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där frågan gällde en sökande som var anställd av utländsk arbetsgivare. Han har helt saknat pensionsrätt i den aktuella anställningen. Däremot har han pensionsrätt i flertalet av de anställningar som han haft tidigare. Skatterättsnämnden har funnit att andra anställningar som den skattskyldige har eller har haft under tidigare beskattningsår inte ska beaktas vid bedömningen av om en inkomst från en viss anställning omfattas av 59 kap. 5 § tredje stycket IL. Detta medför rätt till ett förhöjt pensions-sparavdrag (RÅ 2007 ref. 76).

Dispens

Om det i annat fall finns särskilda skäl får Skatteverket medge att en försäkring som meddelats i en försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige ska anses som en pensionsförsäkring (58 kap. 5 § tredje stycket IL). Dispensinstitutet utnyttjas för de fall som grundar rätt enligt gällande dispenspraxis men som inte omfattas av den generella regleringen (prop. 1995/96:231 s. 47). Dispensprövningen ska inriktas på tre huvudfrågor, nämligen försäkringsvillkoren, sökandens personliga omständigheter och hindren mot obehöriga skatteförmåner (prop. 1979/80:68 s. 21 f.). De beviljade dispenserna har oftast gällt personer som avser att återvända till sitt hemland efter en tillfällig vistelse i Sverige (prop. 1995/96:231 s. 45).

5.7.2.4 Äldre utländska försäkringar före 1969

Bestämmelsen som innebär att det endast är livförsäkringar som meddelats i en här i landet bedriven försäkringsrörelse som betraktas som P-försäkringar infördes fr.o.m. 1970 års taxering. Dessförinnan gjordes i taxeringshänseende ingen skillnad mellan svenska och utländska pensionsförsäkringar.

Försäkring som före den 1 januari 1969 har meddelats i utomlands bedriven försäkringsrörelse kan således enligt äldre bestämmelser ha varit att anse som pensionsförsäkring. En sådan försäkring ska fortfarande anses som en P-försäkring till den del premierna har betalats före detta datum. Har premie erlagts även efter utgången av år 1968 ska försäkringen anses uppdelad på en P-försäkringsdel och en K-försäkringsdel. Som P-försäkring anses därvid den del av försäkringen som svarar mot premie som i enlighet med försäkringsavtalet i dess lydelse den 31 december 1968 betalats eller skulle ha betalats före den 1 januari 1969 (2 kap. 6 § ILP). Utfallande belopp på sådan försäkring är till motsvarande del skattepliktiga (RÅ84 1:25).

5.7.2.5 Utländsk pension av annat slag

Vad som ovan sagts gäller endast pension på grund av försäkring och inte utländska pensioner av annat slag. Dessa är normalt skattepliktiga. Svårigheter kan ibland uppstå att avgöra om en pension ska anses utgå på grund av försäkring eller inte. En svensk arbetsgivare kan ordna pensionering av sina anställda dels genom att köpa en försäkring, dels i egen regi, t.ex. genom att medel avsätts till en för pensionering av egna anställda bildad stiftelse enligt TrL. Pension som ordnats i en utländsk arbetsgivares egen regi anses inte utgå på grund av försäkring och är därmed inte undantagen från skatteplikt.

I en dom från Högsta förvaltningsdomstolen ansågs pension som utbetalats från FN-organet United Nations Joint Staff Pension Fund vara skattefri. Pensionen utgick visserligen på grund av tidigare anställning hos ett FN-organ men till följd av försäkring. Då försäkringen inte meddelats här i landet utgjorde den en kapitalförsäkring avseende de premier som betalats efter den 1 januari 1969 varför skattefrihet förelåg för denna del (RÅ84 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. Fonden hade i bl.a. administrativt hänseende en betydande autonomi men var inte en självständig juridisk person utan en del av CERN. Eftersom fråga inte kunde anses vara om försäkring förelåg skatteplikt för utfallande belopp (RÅ 1996 ref. 78).

5.7.2.6 Avkastningsskatt på utländska livförsäkringar och tjänstepensionsavtal

Allmänt

Syftet med att införa avkastningsskatt på området för försäringssparande i utländska livförsäkringar var att skapa en enhetlig beskattning av försäringssparande i inhemska och utländska institut. Avkastningsskatten på utländska livförsäkringar avser således att beloppsmässigt motsvara den skatt som svenska försäkringsbolag och i Sverige etablerade utländska försäkringsbolag betalar på livförsäkringskapital (prop. 1995/96:231 s. 26).

Skattskyldig

Skattskyldig är innehavaren av försäkringen vilket beror på att ett försäkringsbolag som inte är verksamt i Sverige från ett fast driftställe inte kan beskattas här i landet. Skattskyldighet föreligger för såväl fysiska som juridiska personer. Utomlands bosatt person och utländsk juridisk person är dock inte skattskyldiga till avkastningsskatt. Förutom försäkringstagaren är även den som genom bodelning eller, efter försäkringsfall, genom förmånstagarförordnande har rätt att förfoga över försäkringen enligt avtalet skattskyldig (prop. 1995/96:231 s. 50). Med försäkringstagare avses inte enbart den som ursprungligen tecknat försäkringen utan även den som senare övertagit äganderätten till försäkringen, t.ex. genom köp (2 § AvPL).

I samband med deklarationsförfarandet ska den som innehar skattepliktig utländsk försäkring redovisa underlaget för skatten som påförs i form av slutlig skatt.

Bestämmelserna om avkastningsskatt för utländska livförsäkringar omfattar inte rena riskförsäkringar utan inslag av sparande som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpbar (2 § tredje stycket AvPL).

Obegränsat skattskyldiga som gör inbetalningar till ett utländskt tjänstepensionsinstitut utan fast driftställe i Sverige, enligt ett avtal som är jämförbart med en kapital- eller pensionsförsäkring, är skattskyldiga till avkastningsskatt, jfr 2 § första stycket 8 AvPL.

Kapitalunderlaget

Avkastningsskatten beräknas med ledning av försäkringens värde vid beskattningsårets ingång, det s.k. kapitalunderlaget. Traditionell försäkring tas upp till det på försäkringstekniska beräkningsgrunder framräknade återköpsvärdet med tillägg för beräknad upplupen andel i försäkringsverksamhetens överskott. Fondförsäkringen tas upp till marknadsvärdet. Varje års inbetalningar blir således föremål för avkastningsskatt påföljande år (3 § sjätte och sjunde styckena AvPL).

Kapitalunderlaget för en obegränsat skattskyldig, som har ingått ett tjänstepensionsavtal med ett utländskt tjänstepensionsinstitut utan fast driftställe i Sverige, utgörs av värdet vid beskattningsårets ingång på tillgångar som är hänförliga till avtalet om tjänstepension (3 § tionde stycket AvPL).

Tillgångar hänförliga till försäkringar tecknade utomlands

Högsta förvaltningsdomstolen har i två domar kommit fram till att tillgångar och skulder som hänför sig till gränsöverskridande verksamhet i länder inom EES och till filialer inom samma område ska beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget (3 § andra stycket AvPL, RÅ 2007 not. 173 och not. 174).

Skatteunderlaget

Nästa steg är att räkna ut den "inkomst" som ska beskattas, det s.k. skatteunderlaget. Vid beskattningen antas försäkringen ge en avkastning som motsvarar den genomsnittliga statslåneräntan under det år som föregår beskattningsåret ifråga. Statslåneräntan i genomsnitt under 2006 multipliceras med försäkringens kapitalunderlag den 1 januari 2007 och blir alltså bestämmande vid 2008 års taxering (3 § AvPL).

Skattesatser

Liksom för kapitalförsäkringar som tecknats i Sverige är skattesatsen 30 % av 90 % av skatteunderlaget, dvs. 27 %. För utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 5 § IL är skattesatsen 15 % (9 § AvPL).

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom funnit att en livförsäkring som meddelas i annat medlemsland och som i detta

land klassas som fondförsäkring inte ska behandlas som en svensk fondförsäkring vid tillämpning av utbetalningsvillkoren i 58 kap. 11 och 14 §§ IL. En sådan försäkring ska alltså inte likställas med en pensionsförsäkring vid bestämmande av vilken skattesats som ska tillämpas för avkastningsskatten (RÅ 2007 not. 118).

Kapital som är hänförligt till ett avtal om tjänstepension, som obegränsat skattskyldig arbetsgivare tecknat med ett utländskt tjänstepensionsinstitut utan fast driftställe i Sverige, beskattas med en skattesats om 15 % om villkoren för pensionsförsäkring är uppfyllda. Är inte villkoren för pensionsförsäkring uppfyllda är skatten i stället 30 % av 90 % av skatteunderlaget.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en livförsäkring, som tecknas i en försäkringsrörelse som är etablerad i en annan medlemsstat inom EU och som motsvarar en svensk pensionsförsäkring, ska vara likställd med en sådan pensionsförsäkring, vilket innebär att försäkringen beskattas med 15 % av skatteunderlaget vid beräkning av avkastningsskatt (RÅ 2004 ref. 84).

Lagstiftningen har anpassats i enlighet med nämnda rättsfall (jfr prop. 2004/05:31) och innebär att kapitalförsäkringar i vissa fall ska beskattas med den lägre skattesatsen för avkastningsskatt, som annars bara gäller för pensionsförsäkringar och andra former av pensionssparande. Det gäller kapitalförsäkringar som meddelas inom EES-området och uppfyller samtliga krav, förutom etableringskravet, som ställs för att en försäkring ska betraktas som en pensionsförsäkring, s.k. kapitalpensionsförsäkringar.

Dessa speciella regler för avkastningsskatt för s.k. kapitalpensionsförsäkringar, har tagits bort för försäkringsavtal som ingåtts efter den 1 februari 2007. För avtal som ingåtts senast den 1 februari 2007 gäller de tidigare reglerna om att kapitalpensionsförsäkringar ska likställas med pensionsförsäkringar och beskattas med 15 % av skatteunderlaget vid beräkning av avkastningsskatt. Men i vissa fall ska ett särskilt skatteunderlag beräknas för premier som betalas för dessa äldre försäkringar efter den 1 februari 2007. Det gäller situationer där betalningen av premien beror på att avtalet ändrats på ett sådant sätt som medför en ökad premieförpliktelse totalt sett eller att premiebetalningen tidigare läggs. Det kan även avse en situation att en större premie betalas än den som lägst ska betalas för betalningsperioden enligt avtalet. På ett sådant särskilt skatteunderlag ska skatt tas ut med 30 %.

Någon jämkning på grund av tidsbegränsat ägarinnehav under beskattningsåret medges inte. Den som innehar en utländsk kapitalförsäkring vid beskattningsårets ingång ska betala avkastningsskatt för hela kalenderåret.

**Försäkringar
tecknade före 1997**

I fråga om försäkringsavtal som ingåtts före den 1 januari 1997 ska endast den del av försäkringens värde tas upp som överstiger värdet vid denna tidpunkt. Till det värde som undantas från skatteunderlaget får tillägg göras för årlig värdestegring. Denna begränsning gäller dock inte om försäkringen övergått till ny innehavare efter utgången av år 1996 på annat sätt än genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

För att de nya reglerna om avkastningsskatt inte ska få retroaktiv verkan undantas försäkringens värde vid 1997 års ingång från avkastningsskatt. Detta skattefria undantag räknas sedan år efter år upp med aktuell genomsnittlig statslåneränta. Avkastningsskatten kommer således att "träffa" dels inbetalningar på försäkringen efter årsskiftet 1996/97, dels faktisk värdeökning av tidigare inbetalningar till den del denna överstiger den genomsnittliga statslåneräntan. Om en försäkring tecknats och slutbetalats före den 1 januari 1997 innebär detta att den inte kommer att bli föremål för uttag av avkastningsskatt (3 § nionde stycket AvPL).

**Begagnade
försäkringar**

Även denna senare övergångsregel har dock ett viktigt undantag. Om försäkringen övertagits från en annan person efter årsskiftet 1996/97 och förvärvet skett på annat sätt än genom arv, gåva eller annat benefikt fång eller i samband med anställds byte av arbetsgivare gäller inte regeln om att värdet per den 1 januari 1997 är undantaget från beskattning (3 § åttonde stycket AvPL). En s.k. begagnad försäkring som förvärvas genom köp etc. blir således föremål för avkastningsskatt på hela försäkringens värde.

**Återköp av
kapitalförsäkring**

I vissa fall saknas underlag för beräkning av avkastningsskatt. Återköp, helt såväl som partiellt, inom ett år av en svensk eller utländsk kapitalförsäkring strider mot försäkringsavtalslagen. Om en kapitalförsäkring som tecknats under ett beskattningsår helt återköps av försäkringsbolaget före nästa beskattningsårs ingång saknas det vid årsskiftet ett underlag för beräkning av avkastningsskatt. Någon avkastningsskatt kan därför inte påföras (Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 665362-06/111). Skatteverket har i en hemställan begärt lagändring (2007-01-22, dnr 131 770233-06/113).

Nedsättning pga. utländsk skatt

Då bestämmelserna om avkastningsskatt syftar till en likformig beskattning av inhemska och utländska försäkringar har den skattskyldige innehavaren av försäkringen rätt till nedsättning av skatten med belopp som motsvarar den utländska skatt hänförlig till försäkringen som försäkringsgivaren eller den skattskyldige själv betalat utomlands för försäkringen. Rätten till nedsättning gäller utländsk skatt som betalats efter årsskiftet 1996/97 (övergångsbestämmelserna till SFS 1996:1236). Nedsättning medges endast om rätt till avräkning för den utländska skatten enligt AvrL saknas (10 a § första stycket AvPL). Med utländsk skatt avses inkomstskatt, förmögenhetsskatt och punktskatt, dock inte mervärdesskatt.

Grundregeln är att nedsättning medges för betald utländsk skatt, dvs. den faktiska skattebelastningen på sparandet. Om den skattskyldige har visat att förutsättningarna för nedsättning föreligger men t.ex. har haft svårigheter att få fram uppgifter från de utländska bolagen om skatt hänförlig till försäkringen får dock nedsättning ske med skäligt belopp. Beräkningen efter skälighet ska göras försiktigt och till ett skattebelopp som med ett relativt stort mått av säkerhet kan antas ha belastat försäkringen. Anledningen till denna försiktighet är möjligheten att få avräkning enligt lämnad utredning (det faktiska utfallet) vid en senare tidpunkt (10 a § andra stycket AvPL).

En lämplig utgångspunkt för bedömningen av skattebelastningen i ett visst land kan vara nivån för den lägsta kända genomsnittliga skattebelastningen för en livförsäkringsverksamhet som i inte obetydlig utsträckning riktas mot Sverige från det aktuella landet (prop. 1995/96:231 s. 42). Om den utländska skatten ett visst år överstiger den svenska skatten får den del som inte kan avräknas räknas av ett senare år mot avkastningsskatt på samma försäkring (10 a § första stycket AvPL).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 66 funnit att nedsättning av avkastningsskatt med utländsk skatt som beräknats efter skälighet kan medges trots att skatten var hänförlig till tidigare år.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-12-08, dnr 130 657552-04/111, uttalat följande:

Frågan om nedsättning av avkastningsskatt kommer oftast upp vid beskattning av engelska s.k. fondförsäkringar. Därför behandlar nedanstående beskrivning engelska försäkringar. Skatteverkets bedömning av möjligheten till avräkning med skäligt belopp gäller emellertid alla utländska försäkringar.

I Storbritannien beskattas olika typer av avkastning och vinster inom en fond på olika sätt. Skattens storlek beror därför på vilka tillgångar som finns inom en viss fond och vilken avkastning som uppstår. Av den anledningen kan skattebelastningen variera mellan olika fonder. Den svenska försäkringstagaren är i de flesta fall helt beroende av uppgifter från den utländska försäkringsgivaren då det är denne som i de flesta fall betalat skatten. Den schablonmässiga beräkning av betald engelsk skatt som svenska försäkringstagare ibland erhåller från det utländska försäkringsföretaget behöver inte överensstämma med den skatt som verkligen dragits från de fonder som ingår i den skattskyldiges försäkring.

Om den skattskyldige får uppgift om den skatt som betalats i just de fonder som ingår i hans försäkring medges nedsättning av avkastningsskatten med motsvarande belopp. Kan avräkning inte medges med hela beloppet medges carry forward under de kommande åren. För att underlätta hanteringen anser Skatteverket att äldre skatt ska avräknas före nyare trots att det inte finns någon avräkningsordning i AvPL.

Om uppgift om faktisk skattebelastning inte lämnas kan nedsättning ske med skäligt belopp. Skatteverket bedömer på samma sätt som i en tidigare skrivelse, (2001-12-13, dnr 12033-01/110), att skäligt belopp motsvarar högst hälften av den svenska avkastningsskatt som belöper på den engelska försäkringen.

Om den schablonmässigt beräknade engelska skatten överstiger det skäliga belopp som avräkning erhålls med medges ingen carry forward med resten. Genom att avräkning ges med skäligt belopp har hela den avräkningsbara utländska skatten utnyttjats. Det finns inget outnyttjat belopp till kommande år.

Om avräkning medges med faktiskt visad skatt genom carry forward med så stort belopp att avräkning med skäligt belopp för årets skatt inte ryms inom den svenska skatten kan årets skäliga belopp beaktas under ett senare år.

Följande exempel visar effekten av ovanstående. Med beräknad engelsk skatt avses den schablonmässiga beräkning som svenska försäkringstagare ofta får från sitt försäkringsbolag. Med visad engelsk skatt avses skatt som betalats i just de fonder som ingår i den skattskyldiges försäkring. Med år 1 avses vilket år som helst under innehavstiden.

Exempel 1

År 1

Svensk avkastningsskatt	6 000 kr
Beräknad engelsk skatt	8 000 kr
Avräkning	3 000 kr

Avräkning medges med skäligt belopp, dvs. högst halva den svenska skatten. Carry forward kan inte medges eftersom avräkning skett för all avräkningsbar skatt.

År 2

Svensk avkastningsskatt	7 000 kr
Beräknad engelsk skatt	2 000 kr
Avräkning	2 000 kr

Avräkning medges med skäligt belopp, dvs. högst halva den svenska skatten. Eftersom den beräknade skatten är lägre medges avräkning med den beräknade skatten.

Exempel 2

År 1

Svensk avkastningsskatt	6 000 kr
Visad engelsk skatt	8 000 kr
Avräkning	6 000 kr
Carry forward	2 000 kr

Den faktiska betalda skatten har visats. Därför medges avräkning och carry forward med hela skatten.

År 2

Svensk avkastningsskatt	7 000 kr
Beräknad engelsk skatt	2 000 kr
Avräkning	4 000 kr

Äldre skatt avräknas före nyare. Avräkning medges i första hand för carry forward 2 000 kr. Årets skatt har inte visats och avräkning medges därför med skäligt belopp, dvs. högst hälften av den svenska skatten. Eftersom den beräknade skatten är lägre medges avräkning

med den beräknade skatten. Både carry forward och det skäligen beloppet ryms inom den svenska skatten.

Exempel 3

År 1

Svensk avkastningsskatt	2 000 kr
Visad engelsk skatt	9 000 kr
Avräkning	2 000 kr
Carry forward	7 000 kr

Den faktiskt betalda skatten har visats. Därför medges avräkning och carry forward med hela skatten.

År 2

Svensk avkastningsskatt	8 000 kr
Beräknad engelsk skatt	2 000 kr
Avräkning	8 000 kr

Överskjutande beräknad engelsk skatt 1 000 kr

Äldre skatt avräknas före nyare. Avräkning medges i första hand för carry forward 7 000 kr. Årets skatt har inte visats och avräkning medges därför med skäligt belopp, dvs. högst hälften av den svenska skatten. Eftersom den beräknade skatten är lägre medges avräkning med den beräknade skatten. Av den beräknade skatten kan 1 000 kr inte avräknas eftersom den inte ryms inom den svenska avkastningsskatten. Den kan beaktas under kommande år.

Svensk kupongskatt

I vissa fall kan utländska försäkringar också belastas med svensk kupongskatt. Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att en fysisk person har rätt till nedsättning av skatt enligt AvPL med belopp motsvarande svensk kupongskatt. En innehavare av utländsk livförsäkring har rätt till nedsättning av avkastningsskatt för den kupongskatt som är hänförlig till försäkringen (RÅ 2005 not. 7). Regeln gäller även när försäkring tecknats utanför EES-området (10 a § AvPL, prop. 2004/05:31, SFS 2004:1304).

Nedsättning utländsk skatt och svensk kupongskatt

Nedsättning av avkastningsskatt på pensionsmedel med utländsk skatt och kupongskatt medges med den skatt som är hänförlig till försäkringen och som betalats under året före beskattningsårets ingång (Skatteverket 2009-12-18, dnr 131 942098-09/111).

5.7.2.7 Kontrolluppgifter

Utländska försäkringar

Den som förmedlat en utländsk försäkring ska lämna sådana uppgifter att försäkringsgivaren och försäkringstagaren kan identifieras (12 kap. 4 § LSK).

Förbindelse att lämna kontrolluppgift

Utländska företag som bedriver försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta en filial eller motsvarande etablering här, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i LSK (13 kap. 1 § LSK). Denna skyldighet gäller inte företag som hör hemma i en stat inom EES och som på grund av bestämmelser i den staten är förhindrat att lämna kontrolluppgifter (13 kap. 1 § andra stycket LSK).

Utländska företag som enligt 13 kap. LSK har förbundit sig att lämna kontrolluppgift ska lämna dessa till Skatteverket. Kontrolluppgift enligt 12 kap. 4 § LSK ska också lämnas till Skatteverket.

Åtagande att lämna kontrolluppgift

Försäkringsgivare som meddelar försäkring från fast driftställe utanför Sverige men i en stat inom EES i enlighet med den nya lagstiftningen inom pensionsområdet ska för varje pensionsförsäkringsavtal lämna in ett skriftligt åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter. Kontrolluppgift ska lämnas för varje kalenderår senast den 31 januari året efter kalenderåret (13 kap. 2 § LSK). I vissa fall infaller kontrolluppgiftsskyldigheten tidigare. Skyldigheten infaller fjorton dagar räknat från den dag då en omständighet inträffat som utlöser kontrolluppgiftsskyldigheten. En sådan omständighet är antingen en överföring eller överlåtelse av hela värdet i en försäkring till annan försäkringsgivare, nyteckning av försäkring eller avskattning av försäkring (14 kap. 1 § LSK).

5.8 Övriga tjänsteinkomster och avdrag

5.8.1 Inkomster

5.8.1.1 Diverse inkomster och förmåner

Svensk personal som tjänstgör i FN:s och OSSE:s fredsbevarande verksamhet utomlands är normalt anställda i utlandsstyrkan inom Försvarsmakten. Detta innebär att IL:s regler om bl.a. beskattning av löneförmåner och avdrag för ökade levnadskostnader är tillämpliga. Den dagessättning ”per diem”, som utbetalas direkt av FN till FN-observatörer har av Högsta förvaltningsdomstolen jämförts med statligt traktamente (RÅ82 1:66). Det bör observeras att traktamentsersättningar utbetalda av staten numera räknas till skattepliktig intäkt.

Den förmån av fri kost och fria hemresor som tillkommer sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands, dvs. personer som omfattas av lagen (1992:1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands, utgör inte skattepliktig inkomst (11 kap. 3 § IL). Även om kostförmån inte ska tas upp till beskattning ska det belopp med vilket avdrag för ökade levnadskostnader kan medges reduceras med hänsyn till förmånen (12 kap. 17 och 22 §§ IL). Även ersättningar vid dödsfall eller invaliditet genom statens riskgarantier, utbetalda i enlighet med 15–17 §§ förordningen (1999:569) om utlandsstyrkan inom Försvarsmakten, är skattefria (8 kap. 20 § IL).

Sexmånadersregeln är i princip tillämplig i dessa fall, men det torde höra till ovanligheterna att beskattning av sådan ersättning har skett i verksamhetslandet.

Om beskattning av representanter och anställda vid FN och dess fackorgan, se avsnitt 5.5.

Statsanställda

Ersättningar och förmåner till statsanställda som stationeras utomlands ska inte tas upp, om ersättningen eller förmånen är föranledd av stationeringen och avser

1. bostad på stationeringsorten,
2. avgift för barns deltagande i förskoleverksamhet, skolbarnomsorg eller liknande och avgift för barnets måltider där, dock endast till den del avgiften överstiger den avgift som normalt tillämpas för sådan verksamhet i Sverige,
3. avgift för barns skolgång i grundskola, gymnasieskola eller liknande och avgift för barnets skolmåltider,
4. egna och familjemedlemmars resor till och från stationeringsorten, dock högst fyra resor per person och kalenderår,
5. medföljandetillägg för make, maka eller sambo, som på grund av stationeringen går miste om egen förvärvsinkomst, till den del tillägget inte överstiger en tolfedel av tre och ett halvt prisbasbelopp per månad, och
6. merkostnadstillägg till den del det inte överstiger ett belopp som motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna för den anställde och för medföljande familjemedlemmar när det gäller livsmedel, transporter och andra merkostnader på stationeringsorten.

I 11 kap. 27 § sista stycket IL finns bestämmelser om skattefri ersättning till personal vid en statlig myndighet för utgifter eller merkostnader till följd av en förflyttning till eller från en stationeringsort utomlands eller mellan orter i utlandet.

Då en skattskyldig erhållit kostnadsersättning som är skattefri enligt någon av ovan nämnda bestämmelser medges inte avdrag för de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka (12 kap. 3 § IL).

Lokalanställda	Lokalanställd personal vid svenska ambassader i utlandet omfattas av SINK (jfr avsnitt 2.10).
SIPRI	<p>Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) är närmast att jämföras med ett mellanstatligt organ. Svenska staten har insyn i institutets ekonomi. Kostnadsersättningar från institutet kan jämföras med statliga ersättningar. Vissa kostnadsersättningar som anvisats av SIPRI är, enligt 11 kap. 21 § andra stycket IL, skattefria under förutsättning att mottagaren är en utländsk medborgare som är kontraktsanställd på bestämd tid och som vid anställningstidpunkten inte var bosatt i Sverige (fråga kan således vara om såväl obegränsat som begränsat skattskyldig). De ersättningar som avses är</p> <ul style="list-style-type: none">– ökade levnadskostnader– skolavgifter för barn, samt– bostadsförmån.
Utländska pensioner	Utländska pensioner är skattepliktiga om de inte anses vara utbetalningar från kapitalförsäkringar, se vidare avsnitt 5.7. Bestämmelser i eventuella skatteavtal måste också beaktas.
Utländska försäkringspremier	Om arbetsgivaren betalar försäkringspremier för den anställda är det en skattepliktig förmån. Arbetsgivarens utgifter för att trygga pension, exempelvis genom att betala premier för tjänstepensionsförsäkringar, är dock inte skattepliktiga för arbetstagaren (11 kap. 6 § IL). Med tjänstepensionsförsäkring avses en pensionsförsäkring som har samband med tjänst där arbetsgivaren åtagit sig att betala samtliga premier (58 kap. 7 § IL). En utländsk pensionsförsäkring är att anse som en tjänstepensionsförsäkring även om en del av försäkringspremien finansieras genom en anordning som kan jämföras med bruttolöneavdrag. Ingen förmånsbeskattning ska därför ske för någon del av premien (Skatteverket 2006-06-21, dnr 131 287635-07/111). Utländska försäkringar är inte pensionsförsäkringar

utan kapitalförsäkringar om de inte uppfyller kraven i 58 kap. 5 § IL, se vidare avsnitt 5.7.2.3.

I Skatterättsnämndens förhandsbesked 1999-04-23 (se Skatteverkets rättsfallsprotokoll 1999/18) skulle förmånsbeskattning inte ske för premieinbetalningar till en dansk pensionsordning i ett danskt försäkringsinstitut. Enligt förutsättningarna uppfyllde försäkringen kraven för att vara pensionsförsäkring. I förhandsbeskedet uppgavs också att arbetsgivaren skulle svara för betalningen av premierna. Försäkringen ansågs därför vara en tjänstepensionsförsäkring.

Utgången blev den motsatta i ett förhandsbesked 1996-10-03. Sökanden var s.k. gränsgångare som var bosatt i Sverige och arbetade för en dansk arbetsgivare. Denne planerade att sluta avtal om en obligatorisk pensionsplan, en s.k. pensionsordning, av vilken följde att arbetstagaren var ägare till pensionsordningen. Arbetstagaren kunde dock inte disponera över pensionsordningen men hade möjlighet till förtidspension från 60 års ålder. Den gav den anställde rätt till ersättning vid förlorad arbetsförmåga och rätt till ålderspension.

Skatterättsnämnden fann att pensionsordningen, som skulle meddelas av ett danskt försäkringsföretag, var att betrakta som K-försäkring. Nämnden uttalade vidare att arbetstagarens förfoganderätt till försäkringen visserligen var inskränkt men att arbetsgivarens betalningar av premier måste anses betalade för sökandens räkning. Nämnden kom fram till att skattskyldighet för värdet av betalda premier uppkom för sökanden i samband med att arbetsgivaren betalade premier till ifrågasvarande pensionsordning och inte vid någon senare tidpunkt.

Förhandsbeskedet meddelades för tid före den 1 januari 1997 när reglerna om att vissa utländska försäkringar jämställs med svenska infördes, se avsnitt 5.7.2.3. Skatterättsnämnden behövde därför inte ta ställning till om försäkringen var en tjänstepensionsförsäkring.

Fri resa vid anställningsintervju

Förmån av resa inom EES-området till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa är skattefri (11 kap. 26 § IL). Utbetalas ersättning får denna inte överstiga de faktiska resekostnaderna och vid körning med egen bil inte överstiga det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt schablon, se 12 kap. 27 § IL.

EU:s medlemsländer är – förutom Sverige – Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland,

Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Rumänien, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike. De länder som ingår i EES är Island, Norge och Liechtenstein.

Periodiskt understöd

Periodiskt utbetalda belopp från källa utom riket beskattas hos mottagaren om givaren hade medgetts avdrag enligt svensk beskattningsrätt. Hade den utländske givaren haft rätt till avdrag enligt svensk beskattningsrätt, om denne varit bosatt i Sverige, ska mottagaren således beskattas för det periodiska underhåll som erhålls (jfr RÅ 1933 ref. 30 och RÅ 1988 not. 626). Beträffande reglerna om periodiskt understöd, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301).

Marie Curie-stipendium

Forskarstipendium som utges av Europeiska gemenskaperna och benämns Marie Curie-stipendier, är till skillnad från vad som normalt gäller stipendier, skattepliktiga. Dessa stipendier ska tas upp som intäkt av tjänst (11 kap. 46 § IL). Däremot anser Skatteverket inte att skatteplikt gäller för de stipendier som betecknas som RTN-stipendier och betalas ut med anledning av femte ramprogrammet. RTN-stipendierna har i sjätte och sjunde ramprogrammet införlivats i Marie Curie-stipendierna (Skatteverket 2009-09-08, dnr 131 701853-09/111).

Personaloptioner

Beskattningstidpunkten för förmån av personaloptioner inträder när optionerna faktiskt utnyttjas eller överlåts (10 kap. 11 § 2 stycket IL). Förmånen ska anses ha tjänats in under tiden mellan tilldelningen och den tidpunkt som personaloptionen kan utnyttjas (kvalifikationstiden) (Skatteverket 2009-02-23, dnr 131 218739-09/111). Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden med innebörd att om inkomst av en anställning utomlands är undantagen från beskattning i Sverige enligt den s.k. ettårsregeln, gäller detta även för förmånen att förvärva aktier. En bedömning av ettårsregelns tillämplighet i det enskilda fallet borde, enligt nämndens mening, grundas på intjänandebegreppet (RÅ 2004 ref. 50).

I en annan dom beträffande personaloptioner, har Högsta förvaltningsdomstolen uttalat att anskaffningsutgiften för aktier förvärvade utomlands utgörs av marknadsvärdet av förmånen med tillägg av ersättningen som betalats för dem. Detta gäller även om förmånen inte kunnat beskattas därför att personen ifråga var bosatt utomlands vid förvärvet. När beskattningstidpunkten inträffar då optionen utnyttjas för köp

av aktier, är anskaffningsutgiften aktiens marknadsvärde vid förvärvet, vilket är lika med förmånsvärdet med tillägg för lösenpriset (RÅ 2005 not. 129).

Skatteverkets anser att det tidigare synsättet att intjänandetidpunkten ska vara en given tidpunkt, ”kan-dagen”, inte längre gäller sedan avskattningsreglerna slopats.

För de allmänna reglerna om beskattning av värdepappersförmåner, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301).

National-socialistisk förföljelse

I förordningen (1965:29) om skattefrihet för ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse anges vissa ersättningar som ska vara undantagna från skatteplikt. De ersättningar som anges är sådana som utgått på grund av särskild lagstiftning i främmande stat om ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse eller ersättning av medel, vilka Förbundsrepubliken Tyskland har överlämnat till annan stat till förmån för dem som utsatts för sådan förföljelse. Förordningen omfattar således varje ersättning av ifrågavarande slag som utgår på grund av särskild lagstiftning i främmande stat och är bland annat tillämplig på dem som får skadestånd enligt 1953 års tyska lag ”Bundesentschädigungsgesetz zur Entschädigung für Opfer der nationalsozialistischen Verfolgung” (Entschädigung). Även ersättning av ifrågavarande slag som utgått eller kan komma att utgå till i Sverige bosatt person av medel som Förbundsrepubliken Tyskland ställt till annan stats förfogande är skattefritt enligt förordningen (jfr prop. 1965:8 s. 5). Ersättning enligt Gesetz (18/3 1952) zur Regelung der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts für die in Ausland lebenden Angehörigen des öffentlichen Dienstes (Wiedergutmachung) anses dock inte utgöra ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse varför skatteplikt föreligger (RÅ 1967 ref. 21).

Det är den skattskyldige som ska visa att det är skadestånd eller gottgörelse som har uppburits. Enligt artikel 18 punkt 3 i det svensk-tyska skatteavtalet (1992:1193) ska gottgörelsen undantas vid beskattning i Sverige och någon progressionsuppräknings ska, enligt 5 § införandelagen, inte heller ske.

Skattefria ersättningar från Österrike

Enligt lagen (1988:1461) om skattefrihet för vissa ersättningar från Österrike undantas ersättningar till före detta motståndskämpar och offer för politisk förföljelse enligt den lag som den 23 mars 1988 antogs i Österrike till 50-årsminnet av landets ockupation från skatteplikt (Ehrengaben- und Hilfsfondsgesetz).

Skattefria ersättningar från DDR

Enligt lagen (1988:177) om skattefrihet för viss ersättning från Tyska Demokratiska Republiken (DDR) undantas ersättning som betalas på grund av ett avtal som den 24 oktober 1986 ingicks mellan Sverige och DDR om reglering av förmögenhetsrättsliga frågor från beskattning. Avtalet avser ersättning för sådan egendom som vid andra världskriget fanns inom det område som bildade DDR och som blev föremål för statlig förvaltning och andra tvångsåtgärder i DDR.

5.8.1.2 Förmån av räntefria eller lågförräntade lån i utländsk valuta

Lån i utländsk valuta

När det gäller lån som upptagits i utländsk valuta ska förmånsvärdet beräknas efter samma värderingsregler som gäller lån som upptagits i svensk valuta med den skillnaden att en annan jämförelseränta än den svenska statslåneräntan måste användas vid beräkningen (61 kap. 17 § IL). I dessa fall ska en jämförelse göras mellan marknadsräntan vid utgången av november året före beskattningsåret för lån i den aktuella valutan med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan (61 kap. 16 § andra stycket IL).

Marknadsränta

Med marknadsränta avses här den räntesats som utgår vid riskfria långsiktiga placeringar, dvs. den räntesats som motsvarar statslåneräntan (prop. 1990/91:54 s. 304).

För att ett lån ska anses upptaget i utländsk valuta ska låntagaren, dvs. den anställde, stå den s.k. valutarisken.

Jämförelseränta

I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2006:32 anges jämförelseräntor som ska tillämpas beträffande lån i utländsk valuta som löper med rörlig ränta. Uppgifterna erhålls från Riksgäldskontoret och den 5-åriga obligationsräntan används som jämförelse.

Det finns en jämningsregel som innebär att om marknadsräntan vid utgången av maj under beskattningsåret har ändrats – uppåt eller nedåt – med minst två procentenheter i förhållande till dess storlek vid utgången av november året före beskattningsåret ska förmånsvärdet för tiden juli–december under beskattningsåret beräknas till skillnaden mellan marknadsräntan vid utgången av maj beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan (61 kap. 16 § 2 stycket).

5.8.1.3 Skattekompensation

Fråga om skattekompensation kan aktualiseras när experter av olika slag, s.k. expatriater, arbetar i Sverige under begränsad

tid medan de är anställda i utländska koncernföretag. I allmänhet reglerar anställningsavtalen på vilket sätt den anställda ska kompenseras för den ökade skattekostnad han har att vidkännas i Sverige jämfört med om han hade arbetat kvar i sitt hemland. Ofta sker beräkningen utifrån en hypotetisk hemlandsskatt. Avgörande för frågan om s.k. förmån av fri skatt föreligger synes vara det sätt på vilket anställningsavtalet utformats. Är det fråga om en avtalad nettolön där arbetsgivaren fullt ut svarar för de svenska skatterna ska den mot nettolönen framräknade bruttolönen beskattas för inkomståret. Är det i stället fråga om ett bruttolöneavtal där arbetstagaren själv svarar för skatterna men kompenseras för de ökade skattekostnaderna i Sverige inträder skattskyldigheten för denna kostnadsersättning först när den kan disponeras. I sistnämnda fall kan förhållandet uttryckas som att anställningsavtalet innebär delvis fri skatt i Sverige på så sätt att den skattskyldige får en skattepliktig kompensation för svensk skatt över en viss nivå och därigenom inte behöver stå för hela den svenska skatten.

För att det överhuvudtaget ska vara möjligt att göra en bedömning av vad som avtalats är det nödvändigt att begära in den skattskyldiges anställningsavtal.

**Förmån
av fri skatt,
nettolöneavtal**

Det finns tre rättsfall på området. I det första var det ostridigt att arbetsgivaren enligt anställningsavtalet skulle svara för den skatt som den anställda hade att erlagga i Sverige på inkomsten. Den anställdes grundlön hade möjligtvis reducerats med hypotetisk skatt i hemlandet men detta blev aldrig klarlagt i målet.

Huvudfrågan i målet var hur detta åtagande skulle beaktas vid inkomsttaxeringen. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att då en arbetsgivare och en arbetstagare träffat avtal, inte om en bruttolön utan om storleken av det belopp som ska tillkomma arbetstagaren efter avdrag för skatt, dvs. om storleken av en nettolön, ska inte nettolönen läggas till grund för beräkning av arbetstagarens beskattningsbara inkomst. Vid taxeringen ska i stället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för därpå belöpande skatt ger nettolönen. Innebörden av detta är att en sådan förmån av fri skatt ska hänföras till samma beskattningsår som nettolönen oberoende av vad parterna avtalat (RÅ 1987 ref. 61).

I det andra rättsfallet hade den anställda träffat avtal om att få ut viss nettolön och att arbetsgivaren skulle betala den skatt som belöpte på nettolönen och vissa förmåner. Frågan i målet

gällde hur bruttolönen skulle bestämmas när det förekom avdrag. Den anställde hävdade att bruttolönen eller tjänsteintäkterna ska beräknas med beaktande av det allmänna avdrag och grundavdrag som han har rätt till vid taxeringen. Därefter konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att för allmänna avdrag och grundavdrag gäller att de enligt 1 kap. 5 1 IL ska göras från överskott i bl.a. inkomstslaget tjänst. Dessa avdrag ska alltså inte påverka intäkterna där. Det konstateras vidare att en förmån ska värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret, dvs. i detta fall när den nettolön som förmånen av fri skatt hänför sig till kom den anställde till del och att värdet på förmånen ska grundas på en för honom beräknad bruttolön som inte påverkats av de aktuella avdragen.

I de fall nettolöneavtal träffats har Skatteverket gjort bedömningen att bruttolön räknas fram enligt formeln bruttolön = nettolön + tabellskatteavdrag (Skatteverket 2006-11-02, dnr 131 644285-06/111). Beräkningsmodellen innehåller ett viss mått av schablonmässighet men innebär att vid en viss given nettolön beräknas en bruttolön som kan användas såväl vid avdrag för preliminär skatt, vid beräkning av underlag för avgifter och vid kontrolluppgiftslämnande samt vid redovisning av lön i självdeklarationen. Med hänsyn till skattebatternas utformning innebär beräkningsmodellen att storleken av bruttolönen beräknas med viss försiktighet. Den anställde har inte fått bifall till sitt överklagande och Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att bruttolönen ska bestämmas utan beaktande av allmänna avdrag och grundavdrag och uttalar att en förmån ska värderas med utgångspunkt i förhållandena under inkomståret, dvs. när nettolönen blev disponibel. Det är också utgångspunkten i den beskrivna beräkningsmodellen. Högsta förvaltningsdomstolen tar i domen även upp rättsfallet RÅ 1987 ref. 61 där det ansågs att nettolönen skulle räknas upp till en bruttolön som efter avdrag för preliminär skatt gav den överenskomna nettolönen. Sammantaget gör därför Skatteverket bedömningen att den ovan beskrivna beräkningsmodellen även fortsättningsvis kan användas vid beräkning av bruttolön där nettolönen är känd (RÅ 2010 ref. 15).

Utöver det tidigare nämnda ställningstagandet om beräkningsmodellen vid nettolöner, har Skatteverket även tagit ställning till vissa följdfrågor avseende nettolöner gällande förmåner och arbete del av år (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 155922-08/111).

**Kostnads-
ersättning,
bruttolöneavtal**

I det tredje rättsfallet hade det avtalats om en särskild rörlig kostnadsersättning avsedd att kompensera för de ökade skattekostnaderna i Sverige. Ersättningen skulle utgå med 80 % av ett underlag bestående av differensen mellan en hypotetiskt beräknad hemlandsskatt och faktiskt debiterad skatt i Sverige. Den skulle betalas ut när skattsedel på slutlig skatt hade uppvisats för arbetsgivaren.

Frågan gällde om ersättningen skulle anses som ett sådant avtal om fri skatt som behandlades i RÅ 1987 ref. 61 och beskattas samma år som löneförmånerna. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att det inte handlade om något nettolöneavtal. Avtalet syftade i stället till att, sedan de slutliga beskattningskonsekvenserna fastställts genom taxeringen, kompensera den anställde för att han i Sverige fått högre skatt än vad han hade fått i sitt hemland. Skattskyldighet för denna kompensation inträdde enligt kontantprincipen det år kompensationen betalades ut till den anställde. Detta innebär att tidpunkten då ersättningen kan disponeras är avgörande för beskattningen (RÅ 1991 not. 53).

I ett förhandsbesked meddelat 1999-06-23 ställdes frågan om den kostnadsersättning för ökade skattekostnader i Sverige, s.k. excess tax reimbursement, som avtalats mellan den anställde och hennes arbetsgivare till någon del skulle tas upp till beskattning under inkomståret.

Frågorna ställdes mot bakgrund av de alternativa sätt på vilka preliminär skatt eventuellt skulle innehållas och inbetalas till Skatteverket av arbetsgivaren. Enligt fråga 1 skulle grundlön och expatriattillägg utbetalas till den skattskyldige utan skatteavdrag. I fråga 2 skulle hypotetisk hemlandsskatt, för det fall sökanden inte debiterats särskild A-skatt under inkomståret, innehållas av arbetsgivaren i samband med löneutbetalningarna för att året efter inkomståret utbetalas till den skattskyldige i samband med att denne skulle göra en kompletterande inbetalning till sitt skattekonto. Enligt alternativ 3 skulle arbetsgivaren på uppdrag av den anställde administrera den kompletterande betalningen av den innehållna hypotetiska hemlandsskatten till den anställdes skattekonto året efter inkomståret. Detta var särskilt reglerat i avtal av vilket framgick att den anställde själv ansvarade för inbetalningen av sina skatter. Bolaget påtog sig inget ansvar för detta utan var endast behjälpligt med inbetalningen.

Skatterättsnämnden gav beskedet att ersättningen inte i något fall skulle tas upp till beskattning under inkomståret. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

I likhet med RÅ 1991 not. 53 har i nämnda förhandsbesked avtalats om en särskild rörlig kostnadsersättning avsedd att kompensera för de ökade skattekostnaderna i Sverige. I sistnämnda förhandsbesked uppgick denna kostnadsersättning till 100 % av den ökade skattekostnaden i Sverige mot 80 % i RÅ 1991 not. 53. Detta har inte föranlett någon annan bedömning.

En kostnadsersättning i form av skattekompensation ska därför enligt kontantprincipen beskattas det år den betalas till den anställde eller dennes skattekonto. En förutsättning för att beskattningen av kostnadsersättning ska skjutas upp till följande inkomstår är således att den skattskyldige inte erhållit sådan ersättning i förskott redan under inkomståret.

Nedanstående exempel avser lön och förmån från en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige. Till skillnad mot de fall då den anställde har en svensk arbetsgivare eller en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige, har den utländske arbetsgivaren utan fast driftställe ingen skyldighet att göra avdrag för preliminär skatt.

Exempel

X arbetar tillfälligt i Sverige år 1 och 2 och uppbär lön med 400 000 kr och ersättning för ökade levnadskostnader i Sverige, s.k. expatriattillägg med 70 000 kr. Efter avdragsgilla kostnader om 20 000 kr återstår 450 000 kr som taxerad inkomst. Svensk skatt kan antas utgå med 50 % och hypotetisk skatt i hemlandet efter 28 %.

Inkomståren 1 och 2 beskattas inkomster om 450 000 kr för vart och ett av åren. År 2, som är taxeringsår för inkomstår 1, ska dessutom, i enlighet med skattedebiteringen enligt besked om slutlig skatt, den i anställningsavtalet avtalade kostnadsersättningen för skattedebitering i Sverige överstigande 28 % redovisas. Den kan beräknas till skillnaden mellan den svenska skatten $(450\,000 \times 0,50) = 225\,000$ kr, och den hypotetiska skatten $(450\,000 \times 0,28) = 126\,000$ kr, dvs. 99 000 kr.

År 3 är den anställde inte längre bosatt i Sverige. I samband med att besked om slutlig skatt upprättas detta år avseende inkomståret 2 ska skillnaden mellan debiterad skatt $([450\,000 + 99\,000] \times 0,50 =)$

274 500 kr, och hypotetisk skatt i hemlandet, 126 000 kr, dvs. 148 500 kr, beskattas enligt reglerna i SINK.

Sammanfattningsvis gäller följande:

Inkomst av tjänst år 1: 450 000 kr

Svensk skatt 225 000 kr

Inkomst av tjänst år 2: (450 000 + 99 000 =) 549 000 kr

Svensk skatt 274 500 kr

SINK-beskattning år 3: 148 500 kr

Eftersom den skattskyldige i exemplet med avtalad kostnadsersättning i samband med att slutskattsedeln upprättas inte är bosatt i Sverige vid denna tidpunkt år 3 ska inkomsten SINK-beskattas med 25 % i Sverige.

Sveriges beskattningsrätt begränsas, enligt Skatteverkets uppfattning, inte av eventuella skatteavtal eftersom det i dessa regleras att den stat i vilken arbete utförts också äger rätt att beskatta inkomsten förutsatt att den anställde vistas i arbetslandet mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under det beskattningsår arbete utfördes i Sverige.

5.8.1.4 Särskild A-skatt

Arbetstagare som har arbetsgivare som inte är skyldiga att göra skatteavdrag ska betala in sin preliminära skatt själv.

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

Den som betalar ut sådan ersättning för arbete, ränta eller utdelning som ska tas upp som intäkt är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker (5 kap. 1 § SBL). Av 10 kap. 12 § SBL jämförd med författningskommentaren (se prop. 1996/97:100 s. 568) till samma paragraf framgår att utländsk juridisk person utan fast driftställe i Sverige är undantagen från skyldigheten att innehålla och inbetala preliminär skatt. Den skattskyldige ska därför debiteras särskild A-skatt enligt 7 kap. SBL.

Skatteavdrag har gjorts av arbetsgivare utan fast driftställe

Om en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige gör avdrag för preliminär skatt från den anställdes lön är avdraget inte att jämföra med avdragen A-skatt. Oavsett om beloppet har redovisats som avdragen skatt på kontrolluppgift eller ej ska den anställde inte gottskrivas beloppet som avdragen A-skatt om det inte har betalats in till Skatteverket (jfr 11 kap. 14 § SBL). Om den anställde kan visa, t.ex. genom lönespecifikationer, att avdrag gjorts från lönen ska den anställde beskattas för den del av lönen som har varit tillgänglig för lyftning, dvs. för den utbetalning som faktiskt gjorts. Om den utländska arbetsgivaren redovisat och betalat in det avdragna beloppet till Skatteverket bör den anställde tillgodoföras det belopp som arbetsgivaren redovisat som avdragen skatt på kontrolluppgiften (Skatteverket 2004-10-18, dnr 130 604256-04/111).

Då avdraget inte är att jämföra med skatteavdrag finns det inte heller någon skyldighet att lämna skattedeklaration (10 kap. 9 § SBL).

5.8.1.5 Valutakurser

Tjänsteinkomster som utbetalas i utländsk valuta omräknas till svenska kronor. Den faktiska kursen på utbetalningsdagen ska användas. Om man inte vet utbetalningsdatum eller kurs används genomsnittskurs. På Riksbankens webbplats www.riksbanken.se finns uppgifter dels om dagsnoteringar, dels om genomsnittsvärde för mittkurser varje månad och för helt år.

5.8.2 Avdrag

5.8.2.1 Ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning

För beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning utfärdar Skatteverket allmänna råd om normalbelopp varje kalenderår. Normalbeloppen har betydelse för vilka belopp som arbetsgivaren kan betala ut vid tjänsteresa utan att skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter uppkommer, samt vilka avdrag den skattskyldige kan erhålla för ökade levnadskostnader.

5.8.2.2 Hemresor vid arbete utomlands

När det gäller förutsättningar för avdrag för hemresor vid arbete utomlands är de grundläggande reglerna desamma som vid inrikes anställning. Avdragsrätten avser resa mellan två

platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (12 kap. 24 § IL). Om resan påbörjas eller avslutas utanför EES-området får avdrag inte göras. Motsvarande regel gäller inställelseresor, dvs. första resan till och sista resan från en anställning eller ett uppdrag (12 kap. 25 § IL).

6 Särskild inkomstskatt

6.1 Inledning

Tjänsteinkomster som har sin källa i Sverige och som uppbärs av fysiska personer som är bosatta utomlands beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).

Inkomst av artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige som uppbärs av utomlands bosatta artister och idrottsmän m.fl. beskattas enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK).

Skatterna är statliga definitiva källskatter. Detta innebär att det inte föreligger någon deklarationsskyldighet för inkomst som omfattas av SINK eller A-SINK och att taxering av sådan inkomst inte sker. Det är vidare fråga om en bruttobesättning, dvs. det saknas möjlighet att göra avdrag för kostnader.

6.2 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

6.2.1 Definitioner

I 2 § SINK klargörs att termer och uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Här definieras också två för lagens tillämpning centrala begrepp, nämligen *bosatt utomlands* och *hemmahörande i utlandet*.

Bosatt utomlands

Uttrycket *bosatt utomlands* används om en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Av hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas i enlighet med 3 kap. 3 och 17 §§ IL.

Hemmahörande i utlandet

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* åsyftar fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här. Om någon är hemmahörande i utlandet eller inte har betydelse när det gäller att avgöra vem som är ansvarig för

betalning av särskild inkomstskatt samt vem som ska göra skatteavdrag (9 och 9 b §§ SINK).

6.2.2 Skattskyldighet

6.2.2.1 Allmänt

I 3 § SINK anges vilka som är skattskyldiga till särskild inkomstskatt. För skattskyldighet krävs att följande tre villkor är uppfyllda, nämligen att det är

- en fysisk person som
- är bosatt utomlands och som
- uppbär en enligt SINK skattepliktig inkomst.

Det första villkoret innebär att juridiska personer överhuvudtaget inte omfattas av SINK.

Det andra villkoret innebär att personen ska vara begränsat skattskyldig. Det bör i detta sammanhang framhållas att en person som dagligen befinner sig i Sverige, t.ex. för sitt arbete, men som aldrig tillbringar sin dygnsvila här, inte vistas här stadigvarande i IL:s mening och därför inte är obegränsat skattskyldig. Detta oavsett antalet dagar av fysisk vistelse i Sverige. Personen är begränsat skattskyldig och omfattas av SINK.

Det tredje och sista villkoret som uppställs i 3 § SINK innefattar en koppling mellan reglerna om skatteplikt och skattskyldighet. För att en person ska vara skattskyldig krävs att denne uppbär en inkomst som är skattepliktig enligt SINK.

Av 4 § SINK framgår att från skattskyldighet undantas den som begär att vara skattskyldig enligt IL.

6.2.2.2 Gränsgångare – allmänt

När det gäller gränsgångare, med vilket här avses person som har hemvist i Danmark, Finland eller Norge och som arbetar i Sverige, måste man göra skillnad mellan vecko- och dagpendlare. Det har också betydelse om pendlingen pågår minst sex månader eller kortare tid.

Vidare måste gränsgångarreglerna i det nordiska skatteavtalet beaktas. Dessa innebär att inkomst av anställning ska beskattas endast i hemviststaten. Beträffande gränsgångarreglerna, se vidare avsnitt 14.6.

**Gränsgångare
– veckopendlare**

Veckopendlare, dvs. personer som har hemvist i Danmark, Finland eller Norge men som under veckorna bor och arbetar i Sverige, omfattas av SINK endast om den sammanhängande vistelsen i Sverige understiger sex månader. Ansökan om särskild inkomstskatt ska lämnas in till Skatteverket. Om gränsgångarreglerna i det nordiska skatteavtalet är tillämpliga meddelar Skatteverket ett SINK-beslut som innebär att skatteavdrag inte ska göras. Arbetsgivaren i Sverige ska lämna KU13 avseende de ersättningar arbetstagaren har erhållit. Arbetsgivaren ska betala svenska arbetsgivaravgifter, såvida inte intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) säger att personen omfattas av annat lands socialförsäkring. Allmän pensionsavgift tas inte ut av den skattskyldige om denne inte taxeras här i Sverige.

Om den sammanhängande vistelsen i Sverige uppgår till minst sex månader är vistelsen att betrakta som stadigvarande. Personen är då obegränsat skattskyldig här i landet enligt 3 kap. 3 § IL och SINK är inte tillämplig. Om personen anser att gränsgångarreglerna i det nordiska skatteavtalet är tillämpliga ska en ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag lämnas till Skatteverket. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar Skatteverket ett beslut enligt SBL om att skatteavdrag inte ska göras. Arbetsgivaren ska lämna KU14 avseende de ersättningar arbetstagaren har erhållit. PGI kommer därmed att beräknas här i landet. Arbetsgivaren i Sverige ska betala svenska arbetsgivaravgifter såvida inte intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) säger att personen omfattas av annat lands socialförsäkring. Allmän pensionsavgift tas inte ut av den skattskyldige om denne inte taxeras här i Sverige.

**Gränsgångare
– dagpendlare**

Dagpendlare, dvs. personer som inte övernattar i Sverige utan tillbringar sin nattvila i hemlandet, anses inte vistas stadigvarande i Sverige utan är begränsat skattskyldiga och omfattas av SINK. Detta gäller oavsett om arbetet i Sverige pågår under kortare eller längre tid än sex månader (jfr RÅ81 Aa 4). En person som tidigare varit bosatt i Sverige kan vara obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning. Med undantag för detta fall är personen begränsat skattskyldig och ska lämna in ansökan om särskild inkomstskatt till Skatteverket. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar Skatteverket ett SINK-beslut som innebär att skatteavdrag inte ska göras. Arbetsgivaren ska lämna KU13 avseende de ersättningar arbetstagaren har erhållit. Arbetsgivaren i Sverige ska betala svenska arbetsgivaravgifter, såvida det inte av intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) framgår att personen omfattas av annat lands social-

försäkring. Allmän pensionsavgift tas inte ut av den skattskyldige eftersom denne inte taxeras här i Sverige.

6.2.2.3 Gränsgångare med hemvist i Sverige

En i Sverige obegränsat skattskyldig person som enligt det nordiska skatteavtalet har hemvist i Sverige och som omfattas av avtalets gränsgångarregler ska beskattas för sin inkomst i Sverige enligt IL. SINK är inte tillämplig eftersom personen inte är begränsat skattskyldig. Eftersom det inte finns någon svensk arbetsgivare som gör skatteavdrag ska personen lämna en preliminär självdeklaration för att Skatteverket ska kunna debitera särskild A-skatt, som den skattskyldige själv betalar löpande under året. Normalt omfattas den svenske gränsgångaren av det andra landets socialförsäkring och ska då inte betala allmän pensionsavgift i Sverige. Om han däremot står kvar i det svenska socialförsäkringssystemet enligt intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) ska han betala allmän pensionsavgift i Sverige och arbetsgivaravgifter ska betalas för honom här.

6.2.2.4 Svenska diplomater

Svenska diplomater i utlandet är normalt obegränsat skattskyldiga i Sverige och omfattas inte av SINK. Detta gäller oavsett hur lång tid utlandstjänstgöringen varar. De personer som avses här är svenska medborgare som tillhör svensk beskickning i utlandet, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands. Obegränsad skattskyldighet gäller även för sådan persons make och barn under 18 år, om de bor hos denne och är svenska medborgare (3 kap. 4 § IL). I vissa fall kan emellertid SINK bli tillämplig. Skatteverket anser att en svensk medborgare som har varit begränsat skattskyldig under sin utlandsvistelse inte blir obegränsat skattskyldig enbart på grund av att han tar ett uppdrag hos någon av de institutioner som räknas upp i 3 kap. 4 § IL (Skatteverket 2007-05-11, dnr 131 261555-07/111).

Observera att lokalanställd personal vid svensk beskickning, delegation eller konsulat i utlandet omfattas av SINK.

6.2.3 Skattepliktiga inkomster

Som tidigare nämnts omfattar den särskilda inkomstskatten endast inkomst av tjänst som uppbärs av en i utlandet bosatt, dvs. begränsat skattskyldig, fysisk person. För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK krävs emellertid också att

den skulle ha beskattats enligt IL om den hade uppburits av en obegränsad skattskyldig (5 § sista stycket SINK). Detta innebär bl.a. att en inkomst som är skattefri enligt 8 kap. IL, eller som inte ska tas upp i inkomstlagen tjänst enligt 11 kap. IL, inte är skattepliktig enligt SINK. Ersättningar som tillhör inkomstlagen näringsverksamhet eller kapital omfattas aldrig av SINK. Uppräkningen av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga tjänsteinkomsterna i 5 § SINK är uttömmande.

Offentlig tjänst

Avlöning etc. på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting skattepliktig. Detta gäller oavsett om verksamheten har utövats i Sverige eller utomlands (5 § första stycket 1 SINK).

Enskild tjänst

Avlöning etc. på grund av anställning eller uppdrag i enskild tjänst är skattepliktig i den mån den förvärvats genom verksamhet här i riket (5 § första stycket 2 SINK). Detta gäller även förskott som kan knytas till en förestående verksamhet här i landet samt ersättningar som betalas ut i efterskott och som avser verksamhet som tidigare har bedrivits här. Skatteverket anser att statlig lönegaranti utgör sådan inkomst av enskild tjänst som avses i 5 § första stycket 2 SINK och att inkomsten omfattas av artikel 15 vid tillämpning av skatteavtal som följer OECD:s modellavtal (Skatteverket 2009-09-21, dnr 131 719374-09/111).

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad här i riket, även om den enskilde inom ramen för verksamheten gör tjänsteresor utomlands eller utför arbete utomlands i sin bostad, under förutsättning att tiden för arbetet där uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje tremånadersperiod (5 § tredje stycket SINK).

Skatteverket har i en skrivelse redovisat hur den inkomst som kan beskattas i Sverige vid tillämpning av SINK och skatteavtal ska beräknas, när enskild tjänst har utövats både i Sverige och utomlands (Skatteverket 2008-05-20, dnr 131 317197-08/111).

Tjänsteresa

Skatteverket anser att begreppet tjänsteresa i SINK ska tolkas på samma sätt som i IL. Detta medför att inkomst som tjänas in av t.ex. en lastbilschaufför, som är begränsat skattskyldig och som företar tjänsteresor utomlands på grund av sin anställning eller sitt uppdrag i svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige, ska beskattas med SINK.

Beskattningen ska begränsa sig till sådana tjänsteresor som ingår som ett led i det arbete som utförs här i Sverige (Skatteverket 2009-09-07, dnr 131 699553-09/111).

**Styrelsearvode
m.m.**

Styrelsearvode och annan liknande ersättning från svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person är skattepliktig oavsett var verksamheten utövas (5 § första stycket 3 SINK). Det saknar betydelse om styrelsemötet äger rum i Sverige eller utomlands, om styrelseledamoten deltagit i mötet eller inte samt om styrelseledamoten utfört delar av arbetet utomlands, t.ex. läst in material. Oavsett om styrelsemötet hålls i Sverige eller utomlands omfattas ersättning för resa till och från mötet samt för logi i samband med mötet av undantaget från skatteplikt i 6 § 3.

**Pension m.m.
enligt social-
försäkringsbalken**

Ersättning i form av pension (med undantag av barnpension), sjukersättning och aktivitetsersättning enligt SFB är skattepliktig till den del det totala beloppet av uppburna ersättningar för varje kalendermånad överstiger en tolfedel av 0,77 prisbasbelopp (5 § första stycket 4 SINK).

Skatteverket anser att fribeloppet vid en retroaktiv pensionsutbetalning avseende flera år ska beräknas utifrån prisbasbeloppen de aktuella åren och för det antal månader respektive år som den retroaktiva utbetalningen avser. Vid retroaktiva utbetalningar medges fribelopp bara för tid då personen var begränsat skattskyldig. För utbetalningar som görs fr.o.m. 2006 beräknas fribeloppet till 0,77 prisbasbelopp även om ersättningen avser 2005 eller tidigare (Skatteverket 2005-03-21, dnr 130 169642-05/111).

Barnpension och annan ersättning är i sin helhet skattepliktiga, oavsett beloppens storlek. Av 5 § sista stycket SINK följer dock att den del av barnpensionen som är skattefri enligt 11 kap. 40 § IL även är skattefri enligt SINK.

Skatteverket anser att sjukpenning som grundar sig på inkomst av näringsverksamhet, och som betalas ut till en begränsat skattskyldig enskild näringsidkare utan fast driftställe i Sverige, inte kan beskattas med stöd av 5 § första stycket 4 SINK (Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 774565-08/111).

**Pension pga.
offentlig tjänst**

Pension på grund av tidigare anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting är skattepliktig i sin helhet (5 § första stycket 5 SINK).

**Utbetalning från
P-försäkring m.m.**

År 2008 ändrades skattereglerna för pensionsförsäkringar (prop. 2007/08:55, SkU24, SFS 2008:134–139). Det tidigare kravet på att en sådan försäkring ska vara meddelad i en försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige har ersatts med ett krav på att försäkringen ska vara meddelad i en försäkringsrörelse som bedrivs inom EES-området. Även beträffande s.k. tjänstepensionsavtal har kravet på etablering i Sverige slopats. Syftet har varit att åstadkomma regler som är förenliga med EU-rätten samtidigt som de slår vakt om pensioneringssyftet. Se vidare avsnitt 5.7.2.3.

Med anledning av detta har SINK ändrats så att även utbetalningar från utländsk pensionsförsäkring eller utländskt tjänstepensionsavtal är skattepliktiga under vissa omständigheter. Vidare har införts regler om skatteplikt vid s.k. avskattning. Avskattning innebär att pensionskapitalet ska tas upp till beskattning i förtid vid otillåtna förfoganden över eller ändringar i avtalet (5 § första stycket 6, 6a och 7 SINK).

De nya reglerna i SINK trädde i kraft den 1 maj 2008 och ska som huvudregel tillämpas på inkomster som uppbärs fr.o.m. den 2 februari 2007. Enligt övergångsbestämmelserna till SFS 2008:137 ska dock flera av de nya reglerna tillämpas endast på inkomst som uppbärs efter den 30 april 2008 (se vidare nedan).

Enligt 5 § första stycket 6 SINK är belopp som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring skattepliktigt i sin helhet, om utbetalningen sker med anledning av försäkring som meddelats i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse. Detta gäller också belopp som betalas ut från pensionssparkonto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. Vidare är inkomst från avskattning av sådan pensionsförsäkring eller sådant pensionssparkonto skattepliktig enligt denna punkt. Detta gäller dock endast inkomst från avskattning som uppbärs efter den 30 april 2008.

Enligt 5 § första stycket 6 a föreligger skatteplikt för belopp som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring samt avskattning av sådan annan försäkring, om försäkringen meddelats i en utländsk försäkringsrörelse, i den utsträckning den skattskyldige vid den årliga taxeringen fått avdrag för premier eller om premierna inte räknats som inkomst för den försäkrade enligt IL. Bestämmelsen tillämpas på inkomst som uppbärs efter den 30 april 2008.

Pension pga. tjänstepensionsförsäkring m.m.

Enligt 5 § första stycket 7 föreligger skatteplikt för pension på grund av tjänstepensionsförsäkring eller avtal om tjänstepension som är jämförbart med försäkring, inklusive inkomst från avskattning av sådan försäkring eller sådant avtal, om förmånen utgår på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige. Efter 2008 års lagändring krävs inte längre för skatteplikt att förmånen utbetalas från Sverige. Denna ändring gäller för inkomst som uppbärs fr.o.m. den 2 februari 2007. Skatteplikten för pension på grund av tjänstepensionsavtal och inkomst från avskattning av tjänstepensionsförsäkring eller tjänstepensionsavtal gäller dock endast inkomst som uppbärs efter den 30 april 2008.

Även annan pension eller förmån är skattepliktig enligt denna punkt, om förmånen utgår på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige. Efter 2008 års lagändring krävs inte längre för skatteplikt att förmånen utbetalas från Sverige. Denna ändring gäller för inkomst som uppbärs fr.o.m. den 2 februari 2007. En exemplifiering av vad som innefattas i uttrycket ”utövad här i riket” finns i 5 § tredje stycket SINK. Skatteverket anser att direktpension till begränsat skattskyldig idrottsutövare ska beskattas enligt SINK oavsett om utbetalningen sker löpande eller i form av engångsbelopp. Vid tillämpning av skatteavtal är utbetalningen en sådan pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning som omfattas av artikel 18 i OECD:s modellavtal (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 335261-08/111).

Ersättning pga. sjukdom/olycksfall i arbete m.m.

Ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller annan författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring är skattepliktig enligt 5 § första stycket 8 SINK.

A-kassa

Dagpenning från arbetslöshetskassa enligt lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring är skattepliktig (5 § första stycket 9 SINK).

Övriga inkomster

Även annan härifrån uppburen, genom verksamhet i Sverige förvärvad inkomst av tjänst är skattepliktig (5 § första stycket 10 SINK). Det krävs inte att inkomsten härrör från en anställning eller ett uppdrag. Det ska dock vara fråga om inkomst av tjänst och ersättningen måste ha förvärvats genom ”verksamhet” i Sverige. Ersättningar som inte utgår på grund av verksamhet i Sverige, t.ex. periodiska understöd som inte

utbetalas på grund av något tjänsteförhållande, är följaktligen inte skattepliktiga enligt SINK. Inte heller livräntor som utbetalas på grund av försäkring utan samband med tjänst, t.ex. trafikskadelivräntor, är skattepliktiga enligt SINK.

Till skattepliktig inkomst räknas enligt 5 § första stycket 11

**Återfört avdrag
för egenavgifter
m.m.**

- återfört avdrag för egenavgifter enligt SAL (2000:980),
- egenavgifter som satts ned genom ändrad debitering, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna, samt
- avgifter som avses i 62 kap. 6 § IL och som satts ned genom ändrad debitering, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa inte hänför sig till näringsverksamhet.

Sjöinkomst

Sjömän bosatta i utlandet beskattas enligt 5 § första stycket 12 SINK. Skattepliktig inkomst utgörs av sådan sjöinkomst som definieras i 64 kap. 3 och 4 §§ IL. Vad som avses med anställning på EES-handelsfartyg vid tillämpningen av sistnämnda bestämmelser framgår av 64 kap. 5 § IL.

All inkomst som utgör sjöinkomst enligt IL:s definition är dock inte skattepliktig enligt SINK. Inkomsten är skattepliktig endast i den utsträckning den förvärvats genom sådan verksamhet som anges i 5 § första stycket 12 SINK.

Även förskott på sjöinkomst är skattepliktigt (5 § andra stycket SINK). Skattesatsen avseende sjöinkomst är 15 % (7 § SINK). Observera att om en utomlands bosatt sjöman uppbär sjukpenning är skattesatsen 25 % på denna ersättning (7 § SINK jämfört med 5 § första stycket 4 SINK).

**Skatteplikt
enligt IL**

För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK ska den vara sådan att en obegränsat skattskyldig skulle ha beskattats för den enligt IL (5 § sista stycket SINK).

**Kostnadsersätt-
ning/avdrag**

Traktamentsersättning utgör skattepliktig inkomst enligt 5 § SINK och ska tas upp till beskattning. Detsamma blir fallet när den anställde använder egen bil i tjänsten och får kontant ersättning för bränsle i samband med tjänsteresor. Det är här fråga om sådana ersättningar som för obegränsat skattskyldiga ska redovisas på kontrolluppgift från arbetsgivare m.fl., KU10. Avdrag för kostnader medges inte enligt SINK. Ersättningar för utlägg som den anställde gör för arbetsgivarens räkning utgör däremot inte skattepliktig inkomst enligt Skatteverkets uppfattning. Ersättning för resa till och från en anställning eller

förrättning samt för logi är undantagen från skatteplikt om de i 6 § 2 eller 3 SINK uppställda villkoren är uppfyllda.

Vad gäller kostnadsersättning till anställda bosatta i ett annat EU-land har Högsta förvaltningsdomstolen meddelat (RR 2010-12-30, mål nr 930-09 och 931-09) att arbetsgivare inte ska göra skatteavdrag för kostnadsersättningar till anställda som är bosatta i andra medlemsländer inom EU. Det gäller kostnadsersättningar som inte är föremål för skatteavdrag och därmed inte är avgiftspliktiga när den anställde är obegränsat skattskyldig i Sverige, t.ex. traktamente och bilersättning som inte överstiger de avdragsgilla schablonbeloppen.

Kontantprincipen

Skattskyldig enligt 3 § SINK är den som är bosatt utomlands, dvs. begränsat skattskyldig, och som uppbär en enligt SINK skattepliktig inkomst. Frågan om en inkomst har kunnat disponeras när den skattskyldige var obegränsat skattskyldig eller när han var begränsat skattskyldig är av avgörande betydelse för om inkomsten ska beskattas enligt SINK eller enligt IL.

**Utflyttning –
efterskott**

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, han inte längre är obegränsat skattskyldig i Sverige. Enbart sådana tjänsteinkomster som kan disponeras under tid då betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig omfattas av SINK. Detta gäller även om tjänsteinkomsten hänför sig till tid under vilken personen var obegränsat skattskyldig i Sverige.

**Inflyttning –
förskott**

Det kan även förekomma att en person bosatt i utlandet erhåller tjänsteinkomst i förskott för arbete som han vid en senare tidpunkt, då han blivit obegränsat skattskyldig i Sverige, ska utföra här. En sådan förskottslön är skattepliktig enligt 5 § andra stycket SINK.

**Avyttring av
FÅAB-aktier**

I SINK finns inte någon bestämmelse motsvarande den i 57 kap. 21 § IL. Sådan vinst vid avyttring av aktier i svenskt fåmansföretag som enligt nämnda lagrum ska beskattas som inkomst av tjänst kan inte beskattas enligt SINK hos en begränsat skattskyldig. Däremot ska beskattning i vissa fall ske enligt IL. När en begränsat skattskyldig säljare ska beskattas för kapitalvinst enligt IL gäller detta även den del av vinsten som ska tas upp i inkomstslaget tjänst (se 3 kap. 19 § IL).

**Skattelättnader
för utländska
nyckelpersoner
m.fl.**

IL:s regler om skattelättnader för nyckelpersoner m.fl. har inte någon motsvarighet i SINK. Skatteverket anser att endast ersättning för arbete som utförts under tid då personen varit obegränsat skattskyldig omfattas av skattelättnaderna. Några

skattelättnader ska därför normalt inte medges vid beskattning enligt SINK. I det fall en ersättning kan disponeras först efter utflyttning från Sverige och beskattning enligt SINK är aktuell då, anser Skatteverket att de skattelättnader som finns reglerade i IL ska tillämpas (jfr 5 § fjärde stycket SINK). Exempelvis ska enbart 75 % av en retroaktiv lön beskattas med särskild inkomstskatt (Skatteverket 2007-04-26, dnr 131 100743-07/111).

6.2.4 Skattefria inkomster

I 6 § finns en uppräknning av vilka inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt SINK.

I 6 § 1 finns en regel som gäller den som har en utländsk arbetsgivare, den s.k. 183-dagarsregeln eller montörregeln. Avlöning och annan jämförlig förmån som uppburits på grund av annan anställning eller annat uppdrag än svensk offentlig tjänst är inte skattepliktig om

- den anställde vistas i Sverige högst 183 dagar under en tolv månadersperiod, och
- ersättningen betalas även arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, samt
- ersättningen inte heller belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.

Skatteverket anser att utbetalning från en svensk semesterkassa till en begränsat skattskyldig person är skattefri om den lön som ersättningen är hänförlig till var skattefri enligt 6 § 1 SINK (Skatteverket 2006-12-22, dnr 131 791667-06/111).

183-dagarsregeln

Eftersom denna 183-dagarsregel är direkt hämtad från OECD:s modellavtal ska dagarna beräknas på det sätt som anges i kommentaren till artikel 15 punkt 2 i modellavtalet. I vistelse-tiden ska inräknas ankomstdag, avresedag och alla andra dagar som tillbringas i verksamhetsstaten oavsett om verksamhet utövas eller inte, t.ex. lördagar, söndagar, helgdagar, semester före, efter och under verksamhetsperioden.

De dagar som en person befinner sig på resa mellan två platser utanför verksamhetsstaten ska inte inräknas. Om den utsände blir sjuk vid tidpunkten för avresan från verksamhetslandet och detta hindrar honom från att lämna landet, och han annars skulle ha uppfyllt kraven för tillämpning av 183-dagarsregeln, ska de extra dagarna inte inräknas. Semester och annan vistelse utanför verksamhetslandet ska inte heller inräknas.

Beräkningen av om vistelsen överstiger 183 dagar kan göras för vilken tolvmånadersperiod som helst. Någon koppling till kalenderåret finns inte. I princip påbörjas en ny tolvmånadersperiod varje dag.

Observera att 183-dagarsregeln inte kan användas för att avgöra om den anställdes vistelse i Sverige är stadigvarande. Den som stadigvarande vistas i Sverige är obegränsat skattskyldig och bestämmelserna i 6 § SINK gäller endast för personer som är begränsat skattskyldiga. Innan man över huvud taget kan tillämpa 183-dagarsregeln i 6 § SINK måste man alltså först konstatera att den anställde inte vistas stadigvarande i Sverige. Därefter får man avgöra om vistelsen överstiger 183 dagar.

**Uttrycket
”fast driftställe”**

För att ersättning ska vara undantagen från skatteplikt krävs slutligen att ersättningen inte belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. Vad som avses med uttrycket ”fast driftställe” framgår av 2 § SINK jämfört med 2 kap. 29 § IL.

**Anställds
ersättning för
resor och logi**

Enligt 6 § 2 SINK är ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad avseende resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut undantagen från skatteplikt. Skattefriheten är inte begränsad till delsträckor inom landet utan omfattar också den del av ersättningen som hänför sig till resa utanför Sverige. Om den skattskyldige företagit sådana resor med egen bil kan ersättningar på upp till 30 kr per mil godtas såsom skattefria. Överstiger resekostnadsersättningen detta belopp får, om inte särskilda omständigheter visas föreligga, överskjutande belopp anses ha förlorat karaktären av ersättning för faktiska kostnader för resan och ska således beskattas. Skattefrihet föreligger inte heller för hemresor som företas under den tid då arbetet pågår i Sverige eller för resor av annan än den anställde, t.ex. hans familj.

Vidare är ersättning för logi under tid arbetet utförs i Sverige skattefritt. Det krävs inte att bostaden ska ha varit belägen i Sverige utan bara att den ska avse tid under vilken arbetet utförs här i landet. Oavsett om arbetsgivaren tillhandahåller logi eller mot kvitto ersätter den anställde för t.ex. hotellövernattningar är förmånen skattefritt.

Skatteverket har i en skrivelse uttalat sig om vad som är skattefritt logi enligt SINK vid tillfällig anställning i Sverige. Skatteverket anser att med tillfällig anställning avses en anställning som varar i högst sex månader. Logi som arbetsgivaren tillhandahåller vid längre anställningar är en skattepliktig förmån.

Det är bara tillfällig bostad som behövs för den tillfälliga anställningen i Sverige som är skattefri. Den tillfälliga bostaden kan dock vara belägen i annat land. Ordinarie bostad i hemlandet som arbetsgivaren betalar kostnaden för är en skattepliktig förmån. Om arbetet i Sverige utförs på exempelvis två olika platser och det därför behövs två tillfälliga bostäder är båda skattefria. Betalar arbetsgivaren däremot både en tillfällig bostad och en fritidsbostad är fritidsbostaden en skattepliktig förmån (Skatteverket 2004-11-29, dnr 130 657557-04/111).

**Styrelseledamots
ersättning för
resa och logi**

I likhet med vad som gäller beträffande anställda föreligger skattefrihet för ersättning till ledamöter eller suppleanter i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person som betalas av bolaget eller av den juridiska personen för kostnad avseende resa till respektive från förrättningen och för logi i samband med förrättningen (6 § 3 SINK). Se i övrigt vad som sagts ovan under 6 § 2 SINK.

**Artister och
idrottsmän**

Inkomst som i utlandet bosatt artist eller idrottsman uppbär och som omfattas av bestämmelserna i A-SINK är undantagen från skatteplikt (6 § 4 SINK). Från och med den 1 januari 2010 nämns i denna punkt även inkomst som ska beskattas enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 IL. Scenpersonal, tekniska biträden, regissörer, koreografer m.fl. omfattas av SINK och inte av A-SINK.

Lokalanställda

Skattefrihet föreligger enligt 6 § 5 SINK för avlöning och därmed jämförlig förmån och pension som utgår på grund av anställning hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och är anställd av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokanställd). Skatteverket anser att med begreppet utlandsmyndighet avses beskickningar, delegationer vid internationella organisationer och karriärkonsulat (Skatteverket 2007-04-23, dnr 131 230338-07/111).

Skatteavtal

Inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i ett skatteavtal är undantagen från skatteplikt enligt 6 § 6 SINK.

6.2.5 Skattesats

Skatt tas ut med 25 % på skattepliktig inkomst. Skattesatsen är dock 15 % när det gäller sjöinkomst som är skattepliktig enligt 5 § första stycket 12 SINK (7 § SINK).

**”Jämkning”
och förhöjt
skatteavdrag**

Skatt tas ut med full skattesats, dvs. 25 eller 15 %, eller inte alls, det sistnämnda i fråga om sådana inkomster som avses i 6 § SINK. Någon möjlighet att ändra beräkningen av skatteavdraget till en annan procentsats eller att medge förhöjt skatteavdrag föreligger inte.

6.2.6 Beskattningsmyndighet

**Beslut om särskild
inkomstskatt**

För personer som omfattas av SINK ska beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Några formella krav på vem som ska ta initiativet till ett SINK-beslut ställs inte i lagen. I prop. 1990/91:107 s. 26 uttalas emellertid att ”sådant beslut ska meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen”. Beslut kan givetvis också meddelas i andra fall än de i propositionen angivna. Exempelvis kan beskattningsmyndigheten ex officio meddela SINK-beslut om det vid en granskning kommit fram att ett företag har haft en i utlandet bosatt person anställd eller om det kommit en kontrolluppgift som visar att särskild inkomstskatt innehållits.

Enligt 8 § SINK är Skatteverket beskattningsmyndighet. Var handläggning ska ske framgår av Skatteverkets arbetsordning. Arbetsordningen (2011-01-01, dnr 131 20508-10/1211) innebär i huvudsak följande.

Handläggning enligt SINK ska, med undantag för vad som framgår av nedanstående stycken, utföras av södra regionen och Stockholmsregionen enligt länderansvar. Om arbetstagaren är hemmahörande i Danmark, Färöarna, Grönland, Island, Polen, Slovakien, Slovenien, Tjeckien, Tyskland, Österrike, Frankrike, Spanien, Portugal, Italien, Grekland, Turkiet, Ungern, Kroatien, Serbien, Rumänien, Bulgarien, Bosnien-Hercegovina, Montenegro, Makedonien och Albanien handläggs SINK-ärendet i södra regionen. Övriga ärenden handläggs i Stockholmsregionen.

Arbetsinkomst

För skattskyldig som uppbär inkomst av arbete ska handläggningen utföras av den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare. Om utbetalaren inte är registrerad men bosatt i Sverige ska handläggningen utföras av den region där utbetalaren är bosatt. Om utbetalningen avser ersättning för arbete i Sverige vid annat än tillfällig vistelse i Sverige till skattskyldig som varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under utbetalningsåret eller de fem föregående kalenderåren ska handläggningen ske i den region som var behörig att fatta beslut när den obegränsade skattskyldigheten upphörde.

Sjöinkomst Särskild inkomstskatt på sjöinkomst enligt 5 § första stycket 12 SINK ska handläggas av västra regionen, Skattekontor 2 Göteborg.

Pension m.m. För skattskyldig som uppbär pensionsinkomst m.m. enligt 5 § första stycket punkterna 4–9 SINK ska handläggningen under utflyttningsåret och de fem följande kalenderåren ske i den region som var behörig att fatta beslut när den obegränsade skattskyldigheten upphörde. Om beslut har fattats tidigare avseende sådana inkomster ska handläggning i stället ske i den region där det tidigare beslutet fattades. (Om beslut har fattats tidigare avseende sådana inkomster av Stockholmsregionen men den skattskyldige (enligt särskilt beslut) tilldelats handläggningskod i den region som var behörig att fatta beslut när den obegränsade skattskyldigheten upphörde eller i södra regionen anses det tidigare beslutet ha fattats i den regionen.)

6.2.7 Skatteavdrag, betalningsskyldighet m.m.

Svensk utbetalare En i Sverige hemmahörande utbetalare av kontant belopp eller annat vederlag, som enligt SINK utgör skattepliktig inkomst, är skyldig att göra skatteavdrag för betalning av den skattskyldiges särskilda inkomstskatt, om beslut att särskild inkomstskatt ska betalas har visats upp för utbetalaren eller denne på annat sätt fått kännedom om att ett sådant beslut finns (9 § först stycket SINK). I annat fall ska utbetalaren göra skatteavdrag enligt SBL (9 § sista stycket SINK, 5 kap. 4 § sista stycket SBL). Att en i Sverige hemmahörande utbetalare också är ansvarig för betalningen av den särskilda inkomstskatten framgår av 9 a § SINK.

Erhåller den skattskyldige såväl kontant ersättning som andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdraget beräknas enligt 8 kap. 14–17 §§ SBL, dvs. efter förmånernas sammanlagda värde. Skulle det på detta sätt framräknade skatteavdraget överstiga den kontanta ersättningen är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden som om skatteavdrag gjorts (9 § andra och tredje stycket SINK).

Den som betalar ut ersättning för arbete ska vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp. Vid betalning i utländsk valuta ska skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan. Omräkning till svenska kronor ska göras enligt valutakursen vid utbetalningstillfället (12 och 12 a §§ SINK).

Om en utbetalare av skattepliktig ersättning inte har gjort skatteavdrag trots att sådan skyldighet funnits, är utbetalaren och mottagaren tillsammans ansvariga för betalning av skatten. Om utbetalaren åläggs betalningsskyldighet och betalar skatten har han regressrätt gentemot den skattskyldige (9 a § SINK).

Utländsk utbetalare

I utlandet hemmahörande utbetalare är inte skyldig att göra skatteavdrag. Den skattskyldige är själv ansvarig för betalningen av skatten (9 b § SINK).

Besked efter begäran

Beskattningsmyndigheten ska på begäran lämna besked i frågor som angår skyldigheten att verkställa skatteavdrag, beräkandet av sådant avdrag samt tillämpningen i övrigt av reglerna i 9–12 §§ SINK (13 § andra stycket SINK). Om en i utlandet bosatt person uppbär inkomst som inte är skattepliktig enligt 5 § SINK och inte heller har undantagits från skatteplikt enligt 6 § SINK (t.ex. egendomsivränta) kan något SINK-beslut enligt 8 § SINK inte meddelas. I sådana fall kan dock beskattningsmyndigheten med stöd av 13 § andra stycket lämna besked av innebörd att skatteavdrag inte ska göras. Beskattningsmyndigheten lämnar också besked om skatteavdrag när inkomsten inte är skattepliktig enligt 5 § första stycket 2 SINK därför att arbetet utförs utomlands eller när ersättningen är undantagen från skatteplikt enligt 6 § 1 eller 4 SINK.

Skatteavdrag i annat land

Skatteverket kan under vissa förutsättningar besluta att skatteavdrag får underlätas (14 § första stycket SINK). Villkoren är dels att Sverige har ingått en överenskommelse för undvikande av att skatt tas ut i mer än en av staterna, dels att avdrag för skatt på grund av arbete görs i den främmande staten. En sådan s.k. uppbördsöverenskommelse har ingåtts mellan de nordiska länderna.

Överföring av SINK till annat land

Har särskild inkomstskatt för utomlands bosatta innehållits i Sverige på grund av arbete kan denna överföras till den stat där skatten rätteligen ska tillgodoföras (14 § andra stycket SINK).

Nordiska blanketter

De nordiska länderna har tagit fram ett antal blanketter, NT-serien, för att underlätta ett informationsutbyte om att skatteavdrag sker respektive inte sker och för att förenkla överföring av skatt mellan länderna.

6.2.8 Redovisning och betalning

Särskild inkomstskatt som har innehållits genom skatteavdrag ska enligt 21 § SINK redovisas och betalas på det sätt som framgår av 10 och 16 kap. SBL. Detta innebär att det är utbetalarens beskattningsunderlag för mervärdesskatt som avgör när

skattedeklaration ska lämnas och betalning ske (se 16 kap. 4 § SBL och där angivna lagrum). För utbetalare med beskattningsunderlag på högst 40 mnkr gäller att skattedeklaration och betalning ska vara Skatteverket tillhanda senast den 12 (i januari och augusti den 17) i månaden efter redovisningsperioden. För utbetalare med beskattningsunderlag över 40 mnkr gäller att betalning ska ske senast den 12 (i januari den 17) i månaden efter redovisningsperioden, medan skattedeklaration ska lämnas senast den 26 (i december den 27) i månaden efter redovisningsperioden.

Skatt som ska betalas av den skattskyldige själv, ska redovisas och betalas senast den 12 (i januari och augusti senast den 17) i månaden efter den månad då inkomsten uppbars (17 § SINK).

6.2.9 Socialavgifter och PGI

För arbetstagare som är bosatt utomlands men som utfört arbete i Sverige ska arbetsgivaren normalt betala arbetsgivaravgifter. Den som arbetar i Sverige omfattas i de flesta fall av SFB vilket innebär att pensionsgrundande inkomst (PGI) ska beräknas även för skattskyldiga enligt SINK. Finns intyg om att annat lands socialförsäkring är tillämplig för arbetstagaren, exempelvis E 101, ska dock arbetsgivaravgifter inte betalas och PGI inte beräknas i Sverige. Skatteverket anser att när en skattskyldig som har begärt att bli beskattad enligt SINK senare begär att bli beskattad enligt IL, eller omvänt, ska arbetsgivaravgifter betalas på de ersättningar som blivit avgiftspliktiga när reglerna om avgiftsfrihet i 2 kap. 11 och 12 §§ SAL inte längre är tillämpliga (Skatteverket 2010-09-27, dnr 131 624948-10/111).

6.2.10 Allmän pensionsavgift

En i utlandet bosatt person kan inte debiteras allmän pensionsavgift om han beskattas enligt SINK eftersom någon taxering inte sker.

6.2.11 Kontrollavgift

Kontrollavgifter i inkomstslaget tjänst ska lämnas även för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). Det betyder att den som har betalat ut kontant ersättning eller annan förmån som omfattas av SINK är skyldig att lämna kontrollavgift enligt LSK (jfr 18 § SINK).

Om ett beslut om SINK har meddelats ska kontrollavgift lämnas på någon av följande blanketter:

- SKV 2340 avser förvärvsinkomster (KU13)

- SKV 2341 avser pensionsinkomster m.m. från t.ex. Försäkringskassan, SPV, KPA och försäkringsföretag (KU18)
- SKV 2343 är en engelsk version av SKV 2340 (KU13)
- SKV 2307 avser sjöinkomster (KU16)

Kontrollavgift ska lämnas även om inkomsten genom Skatteverkets beslut befriats från skatt. Beträffande kontant ersättning eller andra förmåner som utgetts till begränsat skattskyldiga har Skatteverket utfärdat föreskrifter om kontrollavgiftsskyldighetens omfattning (SKVFS 2005:10).

6.2.12 Återbetalning av skatt

Om särskild inkomstskatt har betalats felaktigt har den skattskyldige rätt att efter ansökan återfå vad som betalats in för mycket (20 § SINK). Någon ändring i beräkningen av den särskilda inkomstskatten är däremot inte möjlig. Återbetalning av skatt sker normalt efter ansökan av den skattskyldige. Ansökan ska göras skriftligen och ska ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det sjätte kalenderåret efter det då inkomsten uppbärs. Om det är fråga om återbetalning till följd av bestämmelser i skatteavtal krävs det in många fall ett hemvistintyg från det andra landet för att visa att Sverige helt eller delvis saknar rätt att beskatta inkomsten. Återbetalning av skatt kan bli aktuell när ett skatteavtal innebär att Sverige som källstat ska medge avräkning för den i den andra staten erlagda inkomstskatten (s.k. omvänd credit). Då ska det visas att utländsk skatt har betalats på inkomsten. Exempel på fall då detta kan bli aktuellt är skatt på svensk pension utbetald till person med hemvist i Spanien.

I vissa fall kan Skatteverket återbetala särskild inkomstskatt utan att det finns en skriftlig ansökan. Det kan exempelvis ske när det vid verkets egen utredning konstaterats att det betalats in för mycket skatt.

Från och med den 1 januari 2010 gäller en ny 19 § SINK som innebär att rätten till återbetalning inte omfattar särskild inkomstskatt som kan komma att behövas för betalning av skatt enligt SBL och som 1. har beslutats men ännu inte ska betalas, eller 2. inte har beslutats men med fog kan antas komma att betalas. I stället ska den särskilda inkomstskatten behandlas som preliminär A-skatt. Den nya bestämmelsen tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2009. Se vidare nästa avsnitt samt prop. 2008/09:182 s. 52 och s. 61 f.

6.2.13 Omvandling av SINK till preliminär skatt och vice versa

I fall då särskild inkomstskatt erlagts och det senare visar sig att den skattskyldige stannat i Sverige under så lång tid att han blivit obegränsat skattskyldig, är det möjligt att omvandla den särskilda inkomstskatten till preliminär A-skatt (11 kap. 14 § SBL). I det omvända förhållandet kan också preliminär skatt omvandlas till särskild inkomstskatt.

6.2.14 Omprövning och överklagande

I 21 § SINK anges bl.a. att bestämmelserna om omprövning (21 kap.) och överklagande (22 kap.) i SBL är tillämpliga även vad gäller särskild inkomstskatt.

6.2.15 Val av IL i stället för SINK

Den som är begränsat skattskyldig kan begära att bli beskattad enligt IL i stället för SINK (4 § SINK). Valmöjligheten har införts som en anpassning till EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare, vilka förbjuder diskriminering av arbetstagare hemmahörande i annat medlemsland.

Begäran ska avse hela den del av inkomståret som personen är begränsat skattskyldig (prop. 2004/05:19 s. 62 f.). Denne är i sådant fall begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 IL i inkomstslaget tjänst för samtliga inkomster som anges i 5 § SINK, med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen. Begäran kan göras antingen i en ansökan eller i en självdeklaration.

Från och med den 1 januari 2010 har 4 § SINK fått en ny lydelse som ska tydliggöra att en begäran om beskattning enligt IL måste avse alla de inkomster under ett beskattningsår som annars skulle ha beskattats enligt SINK. Det är alltså inte möjligt att få en inkomst beskattad enligt IL och en annan enligt SINK (prop. 2008/09:182 s. 60–61). Den nya lydelsen tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2009.

Vid beskattning enligt IL medges avdrag för kostnader i inkomstslaget tjänst, sjöinkomstavdrag och sådana skatte-reduktioner som inte bara ges till obegränsat skattskyldiga (allmän pensionsavgift och sjöinkomst). Beskattning sker enligt en för riket genomsnittlig kommunal skattesats (65 kap. 4 § andra stycket IL).

Personliga avdrag

Begränsat skattskyldiga som väljer att beskattas enligt IL har också möjlighet att få s.k. personliga avdrag. Personliga avdrag

är en samlingsbeteckning som inte används i IL. Med personliga avdrag avses här grundavdrag, pensionssparavdrag, allmänt avdrag för debiterade egenavgifter, utländska socialförsäkringsavgifter och periodiskt understöd samt skatte-reduktion för arbetsinkomster och hushållsarbete. En förutsättning för personliga avdrag är att personens överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige, se t.ex. 42 kap. 1 § tredje stycket IL angående ränteavdrag och 63 kap. 2 § första stycket IL angående grundavdrag.

Avdragsrätten i Sverige för personliga avdrag påverkas inte av om sådana avdrag åtnjuts också i hemviststaten (prop. 2004/05:19 s. 49).

Skatteverket anser att även en begränsat skattskyldig person kan få avdrag för sådan utländsk pensionsförsäkring som anges i 58 kap. 5 § IL (Skatteverket 2006-06-20, dnr 131 318472-06/111).

Överskott av förvärvsinkomster

Skatteverket anser att med ”överskott av förvärvsinkomster i Sverige” förstås 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).

Ränteavdrag

Från och med 2009 års taxering har den som väljer beskattning enligt IL också rätt att dra av sådana ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster (42 kap. 1 § tredje stycket IL). För avdrag krävs att den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige. Vidare krävs att ränteutgifterna inte har kunnat dras av i hemlandet, att den skattskyldige är bosatt i en stat inom EES och att ränteutgifterna har betalats under den tid som den skattskyldige varit bosatt i en sådan stat.

När en begränsat skattskyldig väljer beskattning enligt IL ska självdeklarationen innehålla de uppgifter som behövs för att avgöra om den skattskyldige uppfyller kraven för att få personliga avdrag och ränteavdrag (3 kap. 1 § 6 LSK). Detta kan t.ex. ske genom att den skattskyldige redovisar sina netto-

intäkter av förvärvsverksamhet i Sverige och utlandet samt åberopar intyg från behörig myndighet i utlandet (prop. 2004/05:19 s. 68). När det gäller frågan hur ränteavdrag i hemlandet ska kunna kontrolleras bör utgångspunkten vara att den skattskyldige ska visa vilka avdrag som har beviljats i hemlandet genom intyg från behörig myndighet där (prop. 2007/08:24 s. 33).

6.3 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

6.3.1 Definitioner

Av 2 § A-SINK framgår att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i A-SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I 3 § A-SINK definieras vissa centrala begrepp.

Bosatt utomlands	Med <i>bosatt utomlands</i> avses fysisk person som är begränsat skattskyldig. Av denna definition samt 2 § A-SINK följer att begreppet ska tolkas i enlighet med 3 kap. 3 och 17 §§ IL.
Hemmahörande i utlandet	Med <i>hemmahörande i utlandet</i> avses fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här.
Artist, idrottsman	Med <i>artist</i> avses den som utövar artistisk verksamhet och med <i>idrottsman</i> den som utövar idrottslig verksamhet.
Artistisk verksamhet	Med artistisk verksamhet avses personligt framträdande inför publik eller vid ljud- eller bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Ren undervisnings-, instruktions- eller bildningsverksamhet eller andaktsutövning omfattas inte. Gränsdragningsproblem kan uppkomma om t.ex. en artist under ett engagemang både undervisar och ger en konsert. Endast den del av ersättningen som avser konserten omfattas av A-SINK, varför det är önskvärt att fördelningen av ersättningen framgår av avtal eller liknande. Om det inte framgår hur ersättningen ska fördelas måste en uppskattning göras av hur stor del av ersättningen som belöper på respektive verksamhet. I vissa fall kan det också vara svårt att avgöra om det är en konsert eller t.ex. ett föredrag eller deltagande i andaktsutövning. I dessa fall bör bedömningen ske utifrån en huvudsaklighetsprincip.

För att omfattas av A-SINK krävs vidare att framträdandet äger rum inför publik. Detta kan ske genom att publiken är person-

ligen närvarande eller kan se eller lyssna till framträdandet med hjälp av ljud- eller bildupptagning.

Endast den som framträder med artistisk verksamhet på t.ex. en scen omfattas av lagen. Det innebär att exempelvis scenpersonal, tekniska biträden, regissörer och koreografer inte omfattas. För sådana personer blir i stället SINK aktuell.

Idrottslig verksamhet

Med *idrottslig verksamhet* avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio- eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning. Som framgått ovan omfattas artistföretag och arrangörer hemmahörande i utlandet av bestämmelserna i A-SINK.

Artistföretag

Med *artistföretag* avses fysisk eller juridisk person som utan att vara arrangör mot ersättning tillhandahåller artist eller idrottsman.

Arrangör

Med *arrangör* avses fysisk eller juridisk person som anordnar tillställning med artistisk eller idrottslig verksamhet.

Svenskt fartyg

Med *svenskt fartyg* avses sådant svenskt eller utländskt handelsfartyg som avses i 5 § första stycket 12 SINK.

6.3.2 Skattskyldighet

Skattskyldig till särskild inkomstskatt är utomlands bosatt artist och idrottsman samt artistföretag och arrangör hemmahörande eller bosatt i utlandet. Både fysiska och juridiska personer omfattas således av skattskyldigheten.

Observera att en artist eller idrottsman inte är skattskyldig om han uppbär inkomst från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet (5 § A-SINK).

Från och med beskattningsåret 2010 kan den som är begränsat skattskyldig välja att bli beskattad enligt IL i stället för A-SINK.

6.3.3 Skatteavdrag, betalningsskyldighet m.m.

Utbetalare

Den som betalar ut skattepliktig ersättning till artist, idrottsman eller artistföretag ska göra avdrag för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt (12 § första stycket A-SINK). Denna skyldighet förutsätter inte något föregående beslut av Skatteverket.

Erhåller den skattskyldige såväl kontant ersättning som andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdraget beräknas enligt 8 kap. 14–17 §§ SBL, dvs. efter förmånernas sammanlagda värde. Skulle det på detta sätt framräknade skatteavdraget

överstiga den kontanta ersättningen är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden som om skatteavdrag gjorts (12 § andra och tredje stycket A-SINK).

Utbetalare som är skyldig att göra skatteavdrag är också betalningsskyldig för skatten. Mottagaren av ersättningen kan inte göras betalningsskyldig.

Redovisning och inbetalning av skatt som innehållits genom skatteavdrag ska ske senast den 12 (i januari den 17) i månaden efter den då ersättningen utbetalades (6 och 14 §§ A-SINK).

Arrangör

En arrangör är själv betalningsskyldig för sin särskilda inkomstskatt. Redovisning och inbetalning ska ske senast den 12 (i januari den 17) i månaden efter den då tillställningen ägt rum (6 och 14 §§ A-SINK).

6.3.4 Skattepliktiga inkomster

En uttömmande uppräknning av de skattepliktiga inkomsterna finns i 7 § A-SINK.

För artist, idrottsman och artistföretag utgör den skattepliktiga inkomsten kontant ersättning eller annat vederlag som uppbärs från Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige eller på svenskt fartyg. För arrangör utgör den skattepliktiga inkomsten vad denne uppbär i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg. Begreppet ”svenskt fartyg” definieras i 3 § A-SINK och inbegriper även vissa utländska fartyg.

Skatteverket anser att ersättning som betalas ut till en begränsat skattskyldig idrottsman i samband med undertecknandet av ett avtal om anställning hos svensk idrottsklubb (s.k. sign on fee) ska beskattas enligt A-SINK. Om ersättningen utgår dels för den framtida idrottsprestationen i Sverige, dels för arbete exempelvis som tränare, ska den del som avser tränarersättningen beskattas enligt SINK och övrig del enligt A-SINK (Skatteverket 2006-03-28, dnr 131 187591-06/111).

Skatteverket anser vidare att direktpension till begränsat skattskyldig idrottsutövare inte ska beskattas enligt A-SINK utan enligt SINK, oavsett om utbetalningen sker löpande eller i form av engångsbelopp. Vid tillämpning av skatteavtal är utbetalningen en sådan pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning som omfattas av artikel 18 i OECD:s modellavtal (Skatteverket 2008-05-30, dnr 131 335261-08/111).

6.3.5 Skattefria inkomster

I 8 § A-SINK finns en uttömmande uppräknning av inkomster som är undantagna från skatteplikt.

Frivillig betalning till gatumusikant

Frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får är inte skattepliktiga (8 § första stycket 1). Det rör sig här om sådana personer som utan inträdesavgift uppträder med musik, sång, akrobatik och liknande aktiviteter på gator, torg, tunnelbanestationer m.fl. platser.

Näringsverksamhet från fast driftställe

Inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige är inte skattepliktig (8 § första stycket 2). Beskattning av sådan verksamhet sker enligt IL (3 kap. 18 § första stycket 2 IL).

Royalty och periodiskt utgående avgift

Royalty och periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar är inte skattepliktiga (8 § första stycket 3 A-SINK). Ersättning från svensk radio och television ska anses som sådan royalty eller avgift till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket (8 § andra stycket).

Skatteavtal

Inkomst som undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal är inte skattepliktig (8 § första stycket 4). Utbetalaren respektive arrangören är dock ändå skyldig att lämna redovisning till beskattningsmyndigheten (16 § A-SINK).

Resor, kost och logi

Som skattepliktig inkomst räknas inte heller vederlag i form av nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande eller ersättning för styrkta kostnader härför (8 § första stycket 5). Om ersättning för resa, transport, kost eller logi ingår i den kontanta ersättningen är dock även denna del av ersättningen skattepliktig.

Mindre naturaförmåner

Naturaförmåner är inte skattepliktiga om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 prisbasbelopp enligt SFB avrundat till närmaste hundratal kronor (8 § första stycket 6).

Ideell arrangör

Inkomst hos utländsk arrangör som i allt väsentligt motsvarar sådan svensk ideell förening som avses i 7 kap. 7 § IL undantas från skatteplikt, om en sådan förening inte skulle ha varit skattskyldig för inkomsten (8 § första stycket 7 A-SINK). Arrangören är dock ändå skyldig att lämna redovisning till beskattningsmyndigheten (16 § A-SINK).

**”Jämkning” och
förhöjt skatte-
avdrag**

6.3.6 Skattesats

Skattesatsen är 15 % (9 § A-SINK).

Skatt tas med full skattesats, dvs. 15 %, eller inte alls, det sistnämnda i fråga om sådana inkomster som avses i 8 § A-SINK. Någon möjlighet att ändra beräkningen av skatteavdraget till en annan procentsats eller att medge förhöjt skatteavdrag föreligger inte.

6.3.7 Beskattningsmyndighet

Beskattningsmyndighet är Skatteverket (10 § A-SINK). Handläggningen sker i storföretagsregionen, Ludvikakontoret. Den som har att betala denna särskilda inkomstskatt ska anmäla sig dit för registrering. I de fall ett samordningsnummer behöver tilldelas görs detta av det skattekontor där utbetalaren är registrerad eller där arrangemanget ägt rum.

6.3.8 Socialavgifter och PGI

Fram till den 1 januari 2010 var ersättningar som omfattas av A-SINK befriade från arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 13 § SAL. När det gäller tid före den dagen anser Skatteverket att när en ersättning inte längre omfattas av 2 kap. 13 § SAL ska arbetsgivaravgifter betalas. Detta gäller även om utbetalaren vid utbetalningstillfället inte visste att ersättningen vid en senare prövning inte skulle komma att anses skattepliktig enligt A-SINK (Skatteverket 2005-02-14, dnr 130 92658-05/111).

En utländsk artist eller idrottsman som får ersättning för arbete i Sverige omfattas i de flesta fall av SFB, vilket innebär att PGI ska beräknas. Detta gällde även före 2010, trots att några arbetsgivaravgifter inte betalades. Finns intyg om att annat lands socialförsäkring är tillämplig för personen, exempelvis E 101, ska dock PGI inte beräknas.

Det generella undantaget från avgiftsplikt i 2 kap. 13 § SAL upphörde att gälla den 1 januari 2010 (prop. 2008/09:182, SFS 2009:1064). För ersättningar som omfattas av A-SINK och som utbetalas efter den 31 december 2009 ska arbetsgivaravgifter betalas. Ersättning som är skattefri enligt 8 § första stycket 5 eller 6 A-SINK är dock även fortsättningsvis avgiftsfri.

En i utlandet bosatt person kan inte debiteras allmän pensionsavgift om han beskattas enligt A-SINK, eftersom någon taxering inte sker.

6.3.9 Kontrolluppgift

Den som har utgett kontant ersättning eller annan förmån till person som beskattas enligt A-SINK och omfattas av svensk socialförsäkring ska lämna KU14 (SKV 2303). De uppgifter som lämnas kommer att ligga till grund för beräkning av PGI. KU14 lämnas tillsammans med övriga kontrolluppgifter till det kontor där utgivaren av ersättningarna är registrerad. Detta oavsett vad som angetts rörande beskattningsmyndighet ovan. Beträffande kontant ersättning eller andra förmåner som utgetts till begränsat skattskyldiga har Skatteverket utfärdat föreskrifter om kontrolluppgiftsskyldighetens omfattning (SKVFS 2005:10).

6.3.10 Återbetalning av skatt

Om särskild inkomstskatt har betalats felaktigt har den skattskyldige rätt att efter ansökan återfå vad som betalats in för mycket (20 § A-SINK). Någon ändring i beräkningen av den särskilda inkomstskatten är däremot inte möjlig. Återbetalning sker normalt efter ansökan av den skattskyldige. Ansökan ska göras skriftligen och ska ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det sjätte kalenderåret efter det då inkomsten uppbars. I vissa fall kan Skatteverket återbetala särskild inkomstskatt utan att det finns en skriftlig ansökan. Det kan exempelvis ske när det vid verkets egen utredning konstaterats att det betalats in för mycket skatt.

Från och med den 1 januari 2010 gäller en ny lydelse av 20 § A-SINK som innebär att rätten till återbetalning inte omfattar särskild inkomstskatt som kan komma att behövas för betalning av skatt enligt SBL och som

1. har beslutats men ännu inte ska betalas, eller
2. inte har beslutats men med fog kan antas komma att betalas. I stället ska den särskilda inkomstskatten behandlas som preliminär A-skatt.

Den nya lydelsen tillämpas på inkomster som uppbars efter utgången av år 2009. Se vidare prop.2008/09:182 s. 52 och s. 61 f.

6.3.11 Val av IL i stället för A-SINK

Från och med den 1 januari 2010 kan den som är begränsat skattskyldig välja att bli beskattad enligt IL i stället för A-SINK (5 a § A-SINK). Denne är i sådant fall begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 IL i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i

7 § första stycket A-SINK. De nya reglerna tillämpas på inkomster som uppstår efter utgången av år 2009.

En begäran om beskattning enligt IL får tidigast göras året före beskattningsåret. I begäran ska uppgift lämnas om den artistiska eller idrottsliga verksamhet som skattskyldigheten avser (5 a § A-SINK). En begäran måste avse alla de inkomster under ett beskattningsår som annars skulle ha beskattats enligt A-SINK. Det är alltså inte möjligt att få t.ex. en inkomst beskattad enligt IL och en annan enligt A-SINK (prop. 2008/09:182 s. 60).

När det gäller övriga frågor med anledning av möjligheten att välja beskattning enligt IL, t.ex. vilka avdrag som kan göras, hänvisas till avsnitt 5. inkomst av tjänst.

7 Inkomst av näringsverksamhet

7.1 Inledning

Detta avsnitt är främst inriktat på att belysa sådana delar av lagstiftningen avseende inkomst av näringsverksamhet som har betydelse i internationella sammanhang. Inledningsvis lämnas en redogörelse för vad som avses med utländsk juridisk person och indelningen av dessa i olika kategorier. Därefter följer lite kortfattad information om europeiska företagsformer. Grundläggande regler om inkomst av näringsverksamhet redovisas i Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301, SKV 302 och SKV 336) samt även i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305).

7.2 Utländsk juridisk person

Definition

I syfte att närmare klarlägga beskattningskonsekvenserna av ett ägande i en utländsk association har begreppet utländsk juridisk person införts. Med utländsk juridisk person avses en utländsk association som, enligt lagstiftningen i den stat där den hör hemma

- kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
- kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
- enskilda delägare inte fritt kan förfoga över förmögenhetsmassan i associationen (6 kap. 8 § IL).

Samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda för att en utländsk juridisk person ska föreligga.

Den första förutsättningen är att personen är en association. Stiftelser brukar normalt sett inte förknippas med begreppet association då de inte har några delägare eller medlemmar utan uppbärs av en för stiftelseändamålet avskild förmögenhet, förvaltd av en styrelse. Hösta förvaltningsdomstolen har emellertid funnit att en norsk stiftelse är en utländsk juridisk person (RÅ 2004 ref. 29).

Grundförutsättningen är att den utländska associationen ska ha både rättskapacitet och en avgränsad förmögenhet som inte står till delägarnas fria disposition. Bedömningen av om grundförutsättningarna är uppfyllda ska göras utifrån de civilrättsliga bestämmelserna i det land där associationen hör hemma. Vid bedömningen saknar det betydelse om associationen anses som en juridisk person i sitt hemland eller inte. Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt ett tyskt Kommanditgesellschaft som en utländsk juridisk person då rekvisiten härför ansågs uppfyllda, trots att det enligt tysk rätt inte är en juridisk person (RÅ 1997 ref. 36).

Tre kategorier

Utländska juridiska personer delas in i följande tre kategorier

- utländskt bolag,
- i utlandet delägarbeskattad juridisk person, samt
- utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster.

Beskattningen är beroende av vilken kategori det blir fråga om, se avsnitt 7.3–7.5.

Utländska skadeförsäkringsföretag och utländsk tjänstepensionsverksamhet

Bestämmelserna om utländska juridiska personer ska även tillämpas på utländska associationer som bedriver verksamhet avseende skadeförsäkring genom en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige (LUFV), eller som bedriver tjänstepensionsverksamhet i Sverige enligt LUFV. Detta gäller även om förutsättningarna för utländsk juridisk person inte är uppfyllda (6 kap. 8 § andra stycket IL).

Utländska försäkringsföretag, skadeförsäkringsföretag och tjänstepensionsinstitut som bedriver verksamhet i Sverige bedöms bara med hänsyn till den verksamhet som de bedriver från fast driftställe här (39 kap. 2 och 13 a §§ IL). I 39 kap. IL finns en del särskilda bestämmelser för bl.a. utländska tjänstepensionsinstitut.

7.3 Utländskt bolag

Eget skattesubjekt i hemviststaten

Begreppet utländskt bolag har förbehållits sådana utländska juridiska personer hos vilka någon löpande beskattning av delägarna inte kommer i fråga i det land där bolaget är hemmahörande. Ett utländskt bolag är således alltid ett skattesubjekt i hemstaten och en i Sverige hemmahörande delägare beskattas endast för vad bolaget faktiskt delar ut.

**Definition
– likartad
beskattning**

Som huvudregel gäller vidare att den utländska juridiska personen i sin hemviststat ska vara föremål för en beskattning som är likartad den som gäller för svenska aktiebolag för att fråga ska vara om ett utländskt bolag. För att beskattningen ska vara likartad den som träffar svenska aktiebolag krävs att fråga är om en direkt skatt på inkomst. Det får således inte vara fråga om en omsättningsskatt, skatt på transaktioner eller en fast årlig avgift. Det är inte den nominella skattesatsen utan det faktiska skatteuttaget som är avgörande för bedömningen. Den faktiska beskattningen behöver inte i alla lägen motsvara den svenska. Om en utländsk juridisk person på grund av regler om förlustutjämning inte erlagt skatt ett visst år utesluter detta i sig inte att beskattningen kan vara likartad. Föreligger däremot generell skattebefrielse för vissa juridiska personer eller en längre tids skattelättnad i t.ex. investeringsfrämjande syfte är kravet på likartad beskattning inte uppfyllt. Under alla förhållanden får de utländska beskattningsreglerna generellt sett inte vara avsevärt mycket förmånligare än de svenska. Lagstiftningen har sin udd riktad mot s.k. skatteparadis, där beskattningen vanligen avviker avsevärt från vad som gäller för svenska aktiebolag. Uttrycket likartad beskattning innebär ett något generösare synsätt på skattenivån än uttrycket jämförlig beskattning. Vad gäller jämförlig beskattning har det i förarbeten uttalats att en skatt på 15 %, på ett underlag beräknat enligt svenska regler för beskattning, bör kunna accepteras (prop. 1990/91:107 s. 29).

**– omfattas av
skatteavtal**

Även en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat, med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal, anses alltid som ett utländskt bolag om den juridiska personen är skattskyldig till inkomstskatt och omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten samt har hemvist där enligt avtalet (2 kap. 5 a § IL). Det ska vara fråga om ett s.k. fullständigt skatteavtal, dvs. inte ett avtal som enbart reglerar exempelvis luftfartstrafik. Den utländska associationen ska också omfattas av skatteavtalets regler. I några skatteavtal omfattas inte vissa företagsformer eller verksamheter. Ett exempel på detta är punkterna 1 och 2 i protokollet till skatteavtalet med Luxemburg (SFS 1996:1510) som undantar vissa holding- och offshorebolag från tillämpning av avtalet och därigenom dess beskattningsregler. Ett annat exempel är skatteavtalet med Barbados (SFS 1991:1510) där artikel 24 (Begränsning av förmåner) undantar vissa tredjelandskontrollerade bolag samt offshorebolag. För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs vidare att den juridiska personen har hemvist i den andra

avtalsslutande staten vilket innebär att personen ska betraktas som obegränsat skattskyldig där och inte endast skattskyldig på grund av att viss inkomst har källa där.

Utländska stater

Bestämmelserna om utländska bolag ska tillämpas på utländska stater och menigheter (6 kap. 9 § IL).

Utländska dödsbon

Även på s.k. utländska dödsbon (dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig) tillämpas bestämmelserna om utländska bolag för senare beskattningsår än dödsåret (4 kap. 3 § IL). För mer information om beskattning av utländska dödsbon se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336), avsnitt 3.14.

Betydelse vid beskattningen

Några särskilda beskattningsregler för utländska bolag finns inte men det finns flera bestämmelser i IL som bara gäller om den utländska juridiska personen är ett utländskt bolag, se t.ex. definitionen av företag i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 4 § IL och verksamhetsavyttringar i 38 kap. 3 § IL, definitionen av ägarföretag i bestämmelserna om näringsbetingade andelar i 24 kap. 13 § och motsvarigheten till ett svenskt företag i koncernbidragsbestämmelserna i 35 kap. 2 a § IL.

7.4 I utlandet delägarbeskattad juridisk person

Definition

Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägarna enligt den interna lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma (5 kap. 2 a § IL). Det krävs emellertid inte att eventuella svenska delägaren faktiskt har beskattats i den utländska juridiska personens hemland.

Obegränsat skattskyldig delägare

Är en delägare, i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, obegränsat skattskyldig här beskattas denne delägare för den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomster (5 kap. 2 a § IL). Detta gäller såväl för fysiska som juridiska delägare. Bestämmelsen tar bara sikte på delägare som är skattskyldiga.

Delägaren beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tagits ut ur företaget eller ej (5 kap. 3 § IL). Inkomsten hos den utländska associationen ska beräknas enligt svenska regler på samma sätt som sker beträffande övrig skattepliktig inkomst här i landet. Regler

som uttryckligen avser svenska handelsbolag är emellertid inte tillämpliga på i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Med hänsyn till etableringsfriheten anser Skatteverket att en i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person, som är andelsägare med bestämmande inflytande i en delägarbeskattad juridisk person i en annan stat inom EES, kan få göra avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond och till expansionsfond samt får tillämpa reglerna om räntefördelning. Kapitalunderlag för expansionsfond och räntefördelning bör beräknas som för delägare i svenska handelsbolag. Vad gäller avsättning till periodiseringsfond ska motsvarande avdrag göras i räkenskaperna (Skatteverket 2010-02-08, dnr 131 46977-10/111).

Utdelning

Har delägaren beskattats för sin del av den löpande vinsten ska någon beskattning av därefter utdelade vinstmedel inte ske (42 kap. 22 § IL).

Underskott

Underskott i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får, när delägare är juridisk person, bara dras av om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat inom EES eller i ett område som anges i bilaga 39 a IL och inte omfattas av de undantag som anges där (14 kap. 11 § IL). Underskott som inte har kunnat dras av får rullas vidare till nästa år och dras av mot överskott i den utländska juridiska personen.

Begränsat skattskyldig delägare

Begränsat skattskyldiga delägare är däremot inte skattskyldiga för sin del av inkomsterna även om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen har inkomster i Sverige. I stället beskattas inkomst, som t.ex. härrör från ett fast driftställe eller fastighet i Sverige, hos den utländska juridiska personen (6 kap. 7 och 11 §§ IL).

7.5 Utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster

CFC-regler

Särskilda bestämmelser för delägare i vissa utländska juridiska personer finns i 39 a kap. IL. Dessa särskilda regler innebär att delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster beskattas för sin andel av den utländska juridiska personens överskott. I utlandet delägarbeskattade juridiska personer omfattas inte av reglerna. Ofta kallas reglerna för CFC-regler där förkortningen CFC står för Controlled Foreign Company/Corporation.

Delägare som omfattas

Med delägare i en utländsk juridisk person avses i detta sammanhang en skattskyldig fysisk eller juridisk person som – tillsammans med personer i intressegemenskap – direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer innehar eller kontrollerar minst 25 % av den utländska juridiska personens kapital eller röster vid utgången av delägarens beskattningsår (39 a kap. 2 § första stycket IL). Alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande omfattas av bestämmelserna. Det innebär att utöver den kontroll som ett direkt eller indirekt ägande (inklusive bulvanförhållanden) i allmänhet medför kan även andra former av faktiskt inflytande omfattas, t.ex. sådan kontroll som kan följa vid lån. Även det förhållandet att ett företag som äger aktier eller andelar i en juridisk person har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av olika avtalsförhållanden med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförliga stadgar omfattas. Däremot torde en panthavare inte anses som innehavare.

Skatteverket anser att om en utländsk juridisk person, enligt lagstiftningen i det land den hör hemma, motsvarar det som enligt svensk lagstiftning är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening kan den utländska juridiska personen vara ett fåmansföretag. Härav följer att även ett CFC-bolag kan vara ett fåmansföretag. Är villkoren i 57 kap. IL uppfyllda kan kapitalvinst och utdelning från sådana andelar beskattas i tjänst. Till den del delägaren har beskattat för överskottet i CFC-bolagets verksamhet beskattas inte lämnad utdelning (Skatteverket 2007-04-05, dnr 131 159250-07/111).

Begränsat skattskyldiga delägare omfattas bara av reglerna om andelarna är knutna till ett fast driftställe i Sverige (39 a kap. 2 § andra stycket IL). Innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag likställs med direkt innehav (39 a kap. 2 § tredje stycket IL).

**Intresse-
gemenskap**

Följande personer anses vara i intressegemenskap med varandra

- personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning,
- personerna är juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 50 % av kapitalet eller rösterna i den andra personen,

- den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras till minst 50 % av den fysiska personen, eller
- personerna är närstående.

Vid bedömning av om personerna står under gemensam ledning ska närstående personer anses utöva ett gemensamt inflytande. Om en fysisk person är i intressegemenskap med en juridisk person ska även närstående till den fysiska personen anses vara i intressegemenskap med den juridiska personen (39 a kap. 3 § IL).

Beräkning av andelsinnehav

– kapitalandel

Vid indirekta innehav eller vid innehav genom ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska andelen av kapitalet respektive rösterna beräknas på följande sätt. Vid ett indirekt ägande i en utländsk juridisk person utgör ägarandelen produkten av kapitalandelarna i varje led av ägarkedjan (39 a kap. 4 § IL).

Exempel

En obegränsat skattskyldig person, A, innehar 50 % av andelarna i en utländsk juridisk person, B, som i sin tur äger 60 % av andelarna i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster, C. A:s kapitalandel i C uppgår till 30 % ($0,5 \times 0,6$). Denna andel överstiger 25 % vilket innebär att reglerna blir tillämpliga.

– röstandel

Andelen röster bestäms med utgångspunkt i den lägsta röstandelen som förekommer i något led av ägarkedjan (39 a kap. 4 § IL).

Exempel

En obegränsat skattskyldig person, A, innehar 30 % av rösterna i en utländsk juridisk person, B, som i sin tur innehar 50 % av rösterna i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster, C. A:s andel av rösterna i C uppgår då till 30 %, motsvarande A:s andel av rösterna i B. Denna andel överstiger 25 % vilket innebär att reglerna blir tillämpliga.

Lågbeskattade inkomster – huvudregel

Som huvudregel anges att nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad om den inte beskattats alls eller beskattats lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 % av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen utgjort överskott av näringsverksamhet för ett

svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige. Med den nuvarande svenska skattesatsen på 26,3 % innebär det en beskattningsnivå på 14,5 %. Det är bara sådana utländska juridiska personer som har en positiv nettoinkomst som kan ha lågbeskattade inkomster (39 a kap. 5 § IL).

Vid prövningen av om en utländsk juridisk person är lågbeskattad ska nettoinkomsten beräknas enligt de regler som skulle ha gällt om fråga hade varit om ett svenskt aktiebolag, annat än investmentbolag, som bedrivit den aktuella verksamheten i Sverige. Det innebär t.ex. att reglerna om skattefria utdelningar och kapitalvinster blir tillämpliga om förutsättningarna för detta i övrigt är uppfyllda. Vissa undantag från det nu sagda ska dock göras enligt följande:

- inkomster som den utländska juridiska personen beskattas för i Sverige med stöd av andra bestämmelser i IL än CFC-reglerna ska inte räknas in i underlaget, t.ex. inkomst från fast driftställe och royalty från näringsverksamhet med fast driftställe i Sverige (39 a kap. 5 § IL). För inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe och fastighet i Sverige samt royalty som kommer från en näringsverksamhet med fast driftställe här beskattas CFC-bolaget själv (6 kap. 11 § IL),
- avdrag ska inte göras för avsättning till periodiseringsfond (39 a kap. 6 § 1 IL), och
- avdrag får inte göras för allmän skatt till utländsk stat (16 kap. 19 § andra stycket IL).

Däremot får

- bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas även om kravet på koppling till räkenskaperna inte är uppfyllt (18 kap. 14 § andra stycket IL), och
- avdrag för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmast föregående åren göras om delägaren var delägare vid utgången av respektive beskattningsår (39 a kap. 6 § 2 IL).

Vidare ska skattemässiga anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter beräknas med stöd av bestämmelserna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL, se avsnitt 7.10. Härutöver gäller att om det i en bestämmelse i IL ställs krav på skattskyldighet i Sverige, ska en utländsk juridisk person inte anses uppfylla detta krav (39 a kap. 6 § IL samt 39 a kap. 10 § första

stycket IL). Detta innebär att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, öppna koncernbidrag i 35 kap. IL etc. inte är tillämpliga vid beräkning av om en utländsk juridisk persons nettoinkomst är lågbeskattad eller inte.

Vid beräkningen av om inkomsten är lågbeskattad ska även inkomst som motsvarar ägda andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ingå (39 a kap. 10 § andra stycket IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det saknas utrymme att vid beskattningsinträdet beakta obeskattade reserver. Inkomstberäkningen ska därför inte påverkas av något ingående värde som är hänförlig till obeskattad reserv (RÅ 2008 not. 61).

– kompletteringsregel I

Enligt kompletteringsregeln ska nettoinkomsten aldrig anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i en stat eller en jurisdiktion som räknas upp i en särskild lista (bilaga 39 a IL) om inte inkomsten uttryckligen undantagits (39 a kap. 7 § första stycket IL). Fler-talet stater, både med vilka Sverige har skatteavtal och med vilka Sverige saknar sådana avtal, finns upptagna på denna lista. I förhållande till stater med vilka Sverige har fullständiga skatteavtal är kompletteringsregeln bara tillämplig på sådana inkomster som omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten (39 a kap. 7 § tredje stycket IL). Exempel på bestämmelser som begränsar kompletteringsregelns tillämpningsområde är protokollet till skatteavtalet med Luxemburg (SFS 1996:1510), skriftväxlingen i skatteavtalet mellan Sverige och Malaysia (SFS 2004:874), artikel 24 i skatteavtalet med Barbados (SFS 1991:1510) och artikel 26 i skatteavtalet med Malta (SFS 1995:1504).

Det ställs inget krav på var verksamheten ska bedrivas, bara att den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i ett område som omfattas av listan. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked ansett att det inte heller ställs något krav på att personen faktiskt betalar skatt (SRN 2004-12-22). Det kan vara fallet om personen bedriver skattemässigt gynnad verksamhet som inte undantagits i listan.

Listan är geografiskt indelad och är uppdelad på fem världsdelar, nämligen Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien. Nord- och Sydamerika behandlas som en världsdel. Under respektive världsdel redovisas de stater eller del av stater som geografiskt är belägna där. Exempelvis återfinns EU-landet Cypern under Asien. Om en stat är belägen i två världsdelar krävs att respektive del finns angiven under de olika världs-

delarna för att landet i sin helhet ska omfattas av listan. Turkiet finns med såväl under Europa som Asien och USA under Amerika samt – såvitt avser delstaten Hawaii – Oceanien.

För Afrika, Asien och Europa anges i listan de stater som helt eller delvis inte omfattas av kompletteringsregeln. Det markeras genom att staten i fråga, eller vissa inkomster som företag hemmahörande där förvärvar, undantas från kompletteringsregeln tillämpningsområde. För Amerika och Oceanien räknas i stället de stater upp i listan som omfattas av kompletteringsregeln. För några av dessa stater undantas vissa inkomster från kompletteringsregeln. Anledningen till att man valt att i vissa fall räkna upp de stater som omfattas och i andra fall de stater som inte omfattas är att listan därigenom blivit kortare och mera överskådlig. Ett stort antal mindre stater – främst i Karibien och Oceanien – har helt lämnats utanför listan, likaså världsdelen Antarktis. Dessa områden omfattas därför inte av kompletteringsregeln utan i stället får huvudregeln användas.

För vissa stater har inkomster från viss verksamhet undantagits från kompletteringsregeln tillämpningsområde. Dit hör exempelvis

- inkomst som inte beskattas i landet i fråga med den normala inkomstskatten där,
- inkomst som inte beskattas i landet i fråga därför att den inte anses härröra därifrån samt
- bank- och finansieringsrörelse, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet. När det gäller företag hemmahörande i en stat inom EES avses uttrycken *inkomst från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet* samt *inkomst från försäkringsverksamhet* i bilaga 39 a IL endast koncernintern finansierings- och försäkringsverksamhet (39 a kap. 7 § IL). Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked ansett att upplåtelse av varumärken och licensrättigheter utgör annan finansiell verksamhet (SRN 2005-07-08). Högsta förvaltningsdomstolen ändrade förhandsbeskeden och konstaterade att så inte var fallet. Fråga i målet var i första hand om hanteringen av varumärken och upplåtelsen av licensrättigheter ska anses som finansiell verksamhet enligt bilaga 39 a IL. En förutsättning för att en verksamhet ska kunna anses utgöra eller ingå i en finansiell verksamhet är enligt Högsta förvaltningsdomstolen att det förekommer finansiella inslag av mer påtagligt slag

(RÅ 2008 ref. 11 I och II). Högsta förvaltningsdomstolen har däremot ansett verksamhet inriktad på förvärv av fordringar och betalning för dessa utgöra sådan finansiell verksamhet som avses i bilaga 39 a IL (RÅ 2008 not. 59)

– kompletteringsregel II

Ytterligare en kompletteringsregel finns. Denna regel innebär att även om nettoinkomsten enligt huvudregeln är lågbeskattad och inte undantagen enligt kompletteringsregel I ska den ändå inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma inom EES och om den i hemstaten utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässig verksamhet bedrivs (39 a kap. 7 a § IL). Vid prövningen ska särskilt beaktas om den utländska juridiska personen har egna resurser i hemstaten i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet. I normalfallet krävs exempelvis ett kontor och viss kontorsutrustning för att verksamhet ska kunna bedrivas. Något krav på att lokalen ska vara ägd finns inte. Syftet är bl.a. att särskilja företag, i vilka den utländska juridiska personen i princip bara innehar en postbox i etableringsstaten (brevlådeföretag), från verkliga etableringar. Vidare ska särskilt beaktas om den utländska juridiska personen har egna resurser i hemstaten i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten. Den utländska juridiska personen ska förfoga över sådan personal, då verksamheten ska bedrivas i egen regi. Slutligen ska särskilt beaktas om den utländska juridiska personen självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten. Att ägarna, genom styrelsen eller stämman för den utländska juridiska personen, beslutar om allmänt hållna riktlinjer och anvisningar riktade till personalen bör normalt inte påverka bedömningen av om en verklig etablering föreligger. Däremot kan det få betydelse för helhetsbedömningen om det finns inskränkningar i personalens behörighet att företräda den utländska juridiska personen i förhållande till tredje man. En sådan inskränkning kan t.ex. bestå i att personalen, enligt de riktlinjer som tredje man har fått del av, har en påtagligt begränsad rätt att besluta i frågor som ligger inom den löpande verksamheten.

Bakgrunden till kompletteringsregel II är utgången i en dom i EU-domstolen. Av domen framgår att inom EES kan CFC-regler bara tillämpas på rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt ska betalas och att den skattskyldige ska ges möjlighet att visa huruvida verk-

samheten i den utländska juridiska personen utgör en faktisk verksamhet (C-196/04, Cadbury Schweppes).

**Förenlighet med
skatteavtal och
EUF-fördraget**

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett par avgöranden tillämpat CFC-reglerna oberoende av innehållet i skatteavtalet med Schweiz, samt även kommit fram till att reglerna är förenliga med EUF-fördragets regler om fria kapitalrörelser i förhållande till tredjeland (RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61).

Rederiverksamhet

Inkomster hos en utländsk juridisk person som härrör från internationell rederiverksamhet är undantagna från CFC-reglernas tillämpning (39 a kap. 8 § IL). En förutsättning härför är att delägaren, eller annan juridisk person som hör hemma inom EES och med vilken delägaren befinner sig i intressegemenskap, bedriver rederiverksamhet. Skatterättsnämnden har ansett att en utländsk juridisk person bedriver internationell rederiverksamhet när den hyrt ut fartyg utan besättning (bareboat charter) till det svenska moderbolaget i koncernen (SRN 2005-07-04). Skatterättsnämndens bedömning överensstämmer med Skatteverkets, varför förhandsbeskedet inte har överklagats.

Filialregel

Om en utländsk juridisk person har ett fast driftställe i en annan stat än den där personen hör hemma ska detta fasta driftställe i vissa fall behandlas som en självständig juridisk person (39 a kap. 9 § första stycket IL). Detta är fallet om det fasta driftställets resultat inte beskattas i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma. Konsekvenserna av att det fasta driftstället är att betrakta som en självständig juridisk person är att en separat prövning av om CFC-beskattning ska ske kommer att göras för denna person och de inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället. Bedömningen av om ett fast driftställe föreligger ska ske med utgångspunkt i bestämmelserna i 2 kap. 29 § IL.

Om ett fast driftställe ska anses utgöra en självständig juridisk person ska denna person anses höra hemma i den stat eller jurisdiktion där det fasta driftstället finns (39 a kap. 9 § andra stycket IL).

För att förhindra att en utländsk juridisk person i en stat utanför EES, genom att etablera ett fast driftställe i en stat inom EES, ska kunna komma i åtnjutande av undantagsbestämmelser som finns i 39 a kap. 7 § andra stycket respektive 8 § IL så gäller inte filialregeln vid tillämpningen av nämnda lagrum (39 a kap. 9 § tredje stycket IL).

Delägarrens beskattning för överskottet av lågbeskattade inkomster

Delägaren är skattskyldig för så stor andel av överskottet av den lågbeskattade inkomsten som motsvarar hans andel av den utländska juridiska personens kapital. Delägare som är en fysisk person ska ta upp sin andel av den juridiska personens alla inkomster och utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 12 § IL). Det innebär att t.ex. kapitalvinster och förluster vid avyttring av näringsfastigheter räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och inte kapital.

Beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster är densamma som när man bedömer om den utländska juridiska personens inkomst är lågbeskattad eller inte (39 a kap. 13 § IL). Ett undantag härifrån är att delägaren får göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond (30 kap. 2 § andra stycket IL). Vidare får delägaren bara göra avdrag för det underskott som drogs av när prövningen gjordes om inkomsten var lågbeskattad (39 a kap. 13 § andra stycket IL).

Återföring av periodiseringsfond

Om delägaren inte längre ska CFC-beskattas ska gjorda avdrag för avsättning till periodiseringsfond återföras (30 kap. 10 a § IL). Det gäller även när skattskyldigheten upphör på grund av att den utländska juridiska personen har ett underskott. I så fall får dock den del av underskottet som belöper på delägaren kvittas mot återföringarna så att endast mellanskillnaden tas upp. Om delägaren kvittat bort återföringen av avsättningarna får underskottet inte utnyttjas mot överskott ett senare år. Om den utländska juridiska personen det följande beskattningsåret får ett överskott kommer delägaren åter att CFC-beskattas för inkomsten. Då finns möjlighet för delägaren att genom omprövning begära att fonderna helt eller delvis inte ska återföras. En sådan omprövning kan göras först efter det att taxeringsbeslut om CFC-beskattningsår har fattats för det följande året. Därför har det införts en möjlighet att få anstånd med inbetalningen av den skatt som belöper på återföringarna (17 kap. 3 a § SBL).

Ej uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning ska inte ske om skattskyldigheten upphör för en andel i ett CFC-bolag (22 kap. 13 § IL).

Beskattningsår

CFC-bolagets beskattningsår ska vara den period för vilken beskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där CFC-bolaget hör hemma. Saknas sådan period ska i stället räkenskapsåret i den staten räknas som beskattningsår (39 a kap. 12 § IL). Delägaren ska ta upp sin andel av överskottet i CFC-bolaget vid den taxering då CFC-bolaget hade taxerats om det hade varit skattskyldigt i Sverige (39 a kap. 13 § tredje

stycket IL). För resultatberäkningen ska det på grundval av den utländska juridiska personens räkenskaper upprättas en resultaträkning och en balansräkning. Dessa ska upprättas i samma valuta som räkenskaperna förs i och ska fogas till självdeklarationen (3 kap. 9 b § LSK).

Om resultat- och balansräkningarna har lämnats i utländsk valuta ska de räknas om enligt principerna i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. (3 kap. 9 c § LSK). Om detta inte är möjligt ska omräkning ske på annat lämpligt sätt.

I 4 kap. AvrL finns bestämmelser om rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt på utländska lågbeskattade inkomster, se vidare avsnitt 13.5.4.

**Utdelning från
CFC-bolag**

Har delägaren beskattats för sin del av den löpande vinsten ska någon beskattning inte ske om motsvarande vinstmedel delas ut (42 kap. 22 § IL).

7.6 Europeiska företagsformer

7.6.1 Europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)

Civilrätt

Företagsformen europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) syftar till att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta för fysiska personer, bolag och andra rättsliga enheter att kunna samarbeta över gränserna. Grupperingarna styrs i första hand av rådets förordning (EEG) nr 2137/85. I Sverige regleras sådan verksamhet genom lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

En gruppering har stora likheter med ett svenskt handelsbolag med den stora skillnaden att medlemmarna måste komma från minst två EES-stater. De som avser att bilda en gruppering ska ingå ett avtal och låta registrera grupperingen där den har sitt säte. En gruppering kan ha sitt säte i en medlemsstat och sitt huvudkontor eller avdelningskontor i en annan medlemsstat. Den ska i sådant fall registreras där kontoret är beläget. Registreringsmyndighet i Sverige är Bolagsverket.

Grupperingen behöver inte ha något eget kapital. Medlemmarna har ett tvingande obegränsat solidariskt ansvar för grupperingens skulder. Ändamålet med en grupperings verksamhet ska vara att underlätta och utveckla medlemmarnas ekonomiska verksamhet och inte att skapa vinst för gruppe-

ringen som sådan. Det är dock möjligt att grupperingen går med vinst.

Varje medlemsstat bestämmer själv om grupperingen ska ha status som juridisk person, vilket är fallet i Sverige. Grupperingen har rättskapacitet, dvs. den kan ha rättigheter och skyldigheter, från dagen för registrering. Grupperingar har två obligatoriska organ, medlemmarna och företagsledningen. Medlemmarna är grupperingens högsta organ som kan fatta alla beslut som syftar till att förverkliga ändamålet för grupperingen. Medlemmarna kan ge direktiv till andra organ och befattningshavare. Företagsledaren kan vara en eller flera fysiska personer. Denne eller dessa företräder grupperingen mot tredje man.

En gruppering avvecklas genom att den likvideras. Den behåller sin rättskapacitet till dess likvidationen är avslutad.

Beskattning

I inkomstskattehänseende gäller att en gruppering inte själv är skattskyldig för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Bestämmelserna i IL om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om grupperingar samt för delägare respektive andelar i dem (5 kap. 2 § IL). Detta innebär bl.a. att bestämmelserna om fåmanshandelsbolag och delägare i sådana är tillämpliga på grupperingar och medlemmar i grupperingar samt att 50 kap. IL om beräkning av kapitalvinst vid avyttring av andel i handelsbolag blir tillämpligt vid avyttring av andel i en gruppering. Reglerna om räntefördelning och expansionsfond ska däremot inte tillämpas på verksamhet som bedrivs av en gruppering (33 kap. 1 § andra stycket IL respektive 34 kap. 1 § andra stycket IL).

Bestämmelserna i SBL om handelsbolag gäller, om inte annat föreskrivs, även för grupperingar (1 kap. 5 § SBL). Grupperingar är normalt inte deklarationsskyldiga eftersom de inte utgör skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Av förenklingskäl behandlas grupperingar som skattesubjekt såvitt avser fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. I detta avseende är grupperingar deklarationsskyldiga (2 kap. 7 § 4 LSK). Grupperingar ska lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxering (3 kap. 24 § LSK jämfört med 3 kap. 18–19 a §§ LSK).

7.6.2 Europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS)

Civilrätt

En europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) är en juridisk person med syfte att underlätta och främja gränsöverskridande, transnationellt och/eller interregionalt samarbete mellan EU:s medlemsstater i syfte att stärka den ekonomiska och sociala sammanhållningen. Grupperingen styrs av rådets förordning (EG) nr 1082/2006 och i Sverige av lagen (2009:704) om europeiska grupperingar för territoriellt samarbete m.m.

En gruppering ska bestå av medlemmar som finns på minst två medlemsstaters territorier. Medlemmarna i en gruppering kan verka på områden som geografiskt gränsar till varandra, men även medlemmar på områden som inte angränsar till varandra kan delta i en gruppering. Medlemmarna i en gruppering kan bestå av dels medlemsstater och regionala eller lokala myndigheter, dels organ som regleras av offentlig rätt i enlighet med bestämmelser i EU-direktivet om samordning av förfarandena vid offentlig upphandling av byggtreprenader, varor och tjänster. Ett sådant offentligrättsligt reglerat organ kan t.ex. vara ett kommunalägt bolag.

Medlemmarna ska upprätta ett avtal om grupperingens bildande, vilket ska vinna enhälligt stöd. Även grupperingens stadga ska antas genom ett enhälligt beslut. Medlemsstaten ska pröva deltagandet i grupperingen, för Sveriges del är det regeringen som gör denna prövning. Grupperingen ska registreras i den medlemsstat där den har sitt säte. I Sverige görs detta av Bolagsverket.

Grupperingen förvärvar status som juridisk person vid dagen för registreringen eller offentliggörandet av stadgan beroende på vilket som inträffar först. En gruppering kan därmed förvärva och avyttra fast och lös egendom, anställa personal och föra talan inför domstolar och andra myndigheter.

Beskattning

En europeisk gruppering för territoriellt samarbete ska vid inkomstbeskattningen räknas som en ekonomisk förening (2 kap. 4 b § IL). Medlemmar i en gruppering ska vid beskattningen behandlas på samma sätt som medlemmar i en ekonomisk förening.

7.6.3 Europabolag

Civilrätt

Ett europabolag är en associationsform som har till syfte att underlätta gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform.

Bestämmelser om europabolag (Societas Europaea, SE) finns i rådets förordning (EG) nr 2157/2001. I lagen (2004:575) om europabolag finns bestämmelser som kompletterar förordningen. För europabolag som bedriver försäkringsrörelse har de kompletterande bestämmelserna placerats i försäkringsrörelselagen (1982:713). Rådets förordning (EG) nr 2157/2001 hänvisar i många fall till medlemsstaternas nationella lagstiftning om publika aktiebolag. Det innebär att många av bestämmelserna i ABL är tillämpliga på europabolag. Europabolagen omfattas således av flera olika regelsystem.

Ett europabolag ska kunna flytta sitt säte till en annan medlemsstat utan att bolaget behöver avvecklas i den första medlemsstaten och bildas på nytt i den andra. Ett europabolag kan bildas på ett antal olika sätt av redan befintliga juridiska personer. Fysiska personer kan däremot inte vara stiftare. Ett europabolag kan bildas genom att publika aktiebolag hemmahörande i minst två olika medlemsstater fusioneras till ett europabolag. Andra möjligheter är att två eller flera bolag tillsammans bildar ett holdingbolag i form av ett europabolag eller att minst två bolag skapar ett dotterbolag i form av europabolag. En förutsättning är att bolagen omfattas av olika medlemsländers lagstiftning eller har dotterbolag eller filial i annan medlemsstat. Ett nationellt publikt aktiebolag kan vidare ombildas till europabolag under förutsättning att bolaget sedan minst två år har ett dotterbolag som omfattas av lagstiftningen i en annan medlemsstat. Slutligen kan ett europabolag bilda dotterbolag i form av europabolag. Ett europabolag kan också ombildas till ett nationellt publikt bolag.

Liksom i svenska aktiebolag utövas aktieägarnas beslutanderätt i europabolag vid bolagsstämman. När det gäller europabolagens övriga organisation kan dessa vara uppbyggda på två olika sätt, antingen enligt ett s.k. monistiskt system eller enligt ett s.k. dualistiskt system. Det monistiska systemet innebär att det utöver bolagsstämman finns ett bolagsorgan, förvaltningsorganet, som kan jämföras med styrelsen i ett svenskt aktiebolag. Det dualistiska systemet skiljer sig från det svenska genom att det utöver bolagsstämman finns två bolagsorgan, ett ledningsorgan och ett tillsynsorgan. Ledningsorganet har i allt väsentligt samma funktion som styrelsen i ett svenskt aktiebolag. Tillsynsorganet saknar däremot egentlig motsvarighet i svensk aktiebolagsrätt. Det har till uppgift att tillsätta och entlediga ledamöterna i ledningsorganet samt att kontrollera verkställande direktörens verksamhet och ledningsorganets förvaltning.

Beskattning

Ett europabolags firma ska innehålla beteckningen SE. Bolagsverket ska föra ett register över dem (europabolagsregistret).

Vid inkomstbeskattning räknas europabolag som aktiebolag (2 kap. 4 § IL). Bestämmelser i IL som avser aktiebolag är tillämpliga på såväl europabolag med säte i Sverige som europabolag som har säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska aktiebolag blir däremot bara tillämpliga på europabolag med säte i Sverige.

Som nämnts ovan kan ett europabolag flytta sitt säte från Sverige till en annan stat utan att behöva upplösas och nybildas i den andra staten. Bolaget kommer genom flytten av säte att bli en utländsk juridisk person och därigenom att vara begränsat skattskyldig i Sverige. Om verksamheten fortsätter att bedrivas i Sverige från fast driftställe kommer inkomster som är hänförliga dit att beskattas i Sverige. Ifall tillgångarna inte längre kan beskattas i Sverige blir reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. 5 § IL tillämpliga, se avsnitt 7.17.2.

Om ett europabolag flyttar sitt säte till Sverige från en annan stat kommer anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som tidigare inte varit föremål för svensk beskattning att bestämmas enligt reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL, se avsnitt 7.10.

Omvandlingen av ett svenskt aktiebolag till ett europabolag innebär inte att aktiebolaget avvecklas eller att en ny juridisk person bildas. Därför föreligger ingen avyttring av andelarna i den mening som avses i IL. Inte heller omvandling av ett europabolag till aktiebolag innebär en avyttring av andelar.

7.6.4 Europakooperativ

Civilrätt

Ett europakooperativ är en europeisk associationsform för gränsöverskridande verksamhet i form av vad som närmast kan liknas vid en ekonomisk förening. I rådets förordning (EG) nr 1425/2003 finns bestämmelser om europeiska kooperativa föreningar (Societas Cooperativa Europaea, SCE-föreningar) även s.k. europakooperativ. Lagen (2006:595) om europakooperativ innehåller bestämmelser som kompletterar EU-förordningen.

Ett europakooperativ kan bildas på fem olika sätt

1. av minst fem fysiska personer bosatta i minst två medlemsstater,

2. av minst fem fysiska och juridiska personer under förutsättning att dessa har hemvist i eller omfattas av lagstiftningen i minst två olika medlemsstater,
3. av minst två juridiska personer under förutsättning att dessa omfattas av lagstiftningen i minst två olika medlemsstater,
4. genom fusion mellan kooperativa föreningar hemmahörande i minst två olika medlemsstater, eller
5. genom ombildning av en nationell kooperativ förening under förutsättning att föreningen sedan minst två år har en driftsenhet eller ett dotterföretag som omfattas av lagstiftningen i en annan medlemsstat.

Efter att ett europakooperativ har bildats ska det registreras i den medlemsstat där det har sitt säte. Om europakooperativet har sitt säte i Sverige ska det registreras hos Bolagsverket. Ett europakooperativs firma (namnet på europakooperativet) måste börja eller sluta med förkortningen SCE.

Beskattning

Beskattning av europakooperativ ska ske enligt reglerna i IL som gäller för ekonomiska föreningar (2 kap. 4 b § IL). Bestämmelserna i IL som avser ekonomiska föreningar är således tillämpliga på såväl europakooperativ med säte i Sverige som europakooperativ med säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska ekonomiska föreningar blir däremot bara tillämpliga på europakooperativ med säte i Sverige. Har ett europakooperativ säte i en annan stat är det en utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig här.

För att ett europakooperativ skattemässigt ska betraktas som en kooperativ förening krävs det – på samma sätt som för andra ekonomiska föreningar – att det är öppet i enlighet med förutsättningarna i 39 kap. 21 § IL.

När tillgångar och skulder förs in i det svenska skattesystemet, t.ex. genom att ett europakooperativ bildas genom en gränsöverskridande fusion och sätet förläggs till Sverige och när ett befintligt europakooperativ flyttar sitt säte till Sverige bestäms anskaffningsvärden respektive anskaffningsutgifter enligt reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL (jfr 20 a kap. 1 § IL, se avsnitt 7.10). När tillgångar i en verksamhet i stället förs ut från det svenska skattesystemet, t.ex. genom att ett europakooperativ med säte utanför Sverige bildas genom fusion eller genom att europakooperativ flyttar sitt säte från Sverige, kommer uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § IL att aktualiseras, se avsnitt 7.17.2.

7.7 En eller flera näringsverksamheter

7.7.1 Fysisk person

Indelningen i olika näringsverksamheter begränsar bl.a. möjligheten att åstadkomma en resultatutjämnning mellan olika slag av verksamheter. Kvittning får endast förekomma inom en näringsverksamhet och inte mellan olika näringsverksamheter. Ett underskott i en näringsverksamhet dras som huvudregel av närmast följande beskattningsår oavsett om det uppkommer ett överskott eller inte detta år. Redovisar verksamheten ett underskott också detta år, ökas underskottet med föregående års underskott (40 kap. 2 § IL), se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 302), avsnitt 24. Kvarvarande underskott förskjuts därigenom framåt i tiden. Ett underskott som hänförs till verksamhet som bedrivs i utlandet får emellertid aldrig dras av om s.k. exempt tillämpas i skatteavtalet med den utländska staten, se avsnitt 7.9. Det finns även andra regler som i vissa situationer tar bort eller begränsar rätten till sådant avdrag, se vidare i t.ex. Handledning för beskattning av inkomst (SKV 302), avsnitt 6.3 och 6.4 samt Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 27.9.

Kvarstår ett underskott när näringsverksamhet, som en enskild näringsidkare bedriver, upphör kan ett sådan underskott dras av till 70 % i inkomstslaget kapital (42 kap. 34 § IL), se vidare Handledning för beskattning av inkomst (SKV 302), avsnitt 24.4. Denna avdragsrätt gäller inte när fråga är om självständigt bedrivna näringsverksamhet utomlands (42 kap. 34 § andra stycket IL).

Enskild näringsidkare

All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver hänförs till en näringsverksamhet, men bedriver en fysisk person självständig näringsverksamhet utomlands räknas all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). Skilda verksamheter utomlands hänförs dock till en enda näringsverksamhet. All självständig verksamhet som bedrivs utomlands hänförs således till en enda näringsverksamhet oavsett om fler självständiga verksamheter bedrivs i ett och samma land eller i flera olika länder. När verksamhet bedrivs utomlands måste alltid ställning tas till om fråga är om självständig näringsverksamhet i utlandet eller ej.

Självständig näringsverksamhet i utlandet

Av förarbetena till nuvarande reglering om indelning i näringsverksamheter framgår att självständighetskravet får anses uppfyllt om verksamheten utomlands saknar anknytning till en

verksamhet här i landet (prop. 1993/94:50 s. 334). För att bedöma om en näringsverksamhet utomlands är självständig eller inte torde även viss ledning kunna hämtas från regleringen vid tiden närmast före 1990 års skattereform. Varje rörelse som då var att anse som självständig bildade en särskild förvärvskälla, enligt då gällande 18 § kommunalskattelagen. För att olika verksamheter skulle kunna hänföras till olika förvärvskällor krävdes att de till arten var helt olika och att något egentligt inre sammanhang inte fanns. Hade verksamheterna däremot en naturlig anknytning till varandra betraktades de som en enda verksamhet. Sammanfattningsvis kan sägas att en utländsk verksamhet är en självständig näringsverksamhet om den saknar anknytning till den svenska verksamheten.

Exempel 1

En obegränsat skattskyldig person, A, bedriver bilverkstad såväl i Sverige som i Danmark. Här finns en naturlig anknytning mellan verksamheterna, ett inre sammanhang och de är till arten lika. Fråga är således inte om självständigt bedriven näringsverksamhet i utlandet. A har således en näringsverksamhet där resultatet beräknas gemensamt för de båda verksamheterna.

Exempel 2

A i exempel 1 ovan startar nu ett bageri i Danmark. Bilverkstaden i Danmark är ingen självständigt bedriven näringsverksamhet (se exempel 1 ovan). Här finns ingen naturlig anknytning mellan bilverkstäderna och bageriet, de är inte till arten lika och något inre sammanhang finns inte. Bageriverksamheten i Danmark är således en i utlandet självständigt bedriven verksamhet och bildar en egen näringsverksamhet. A har nu två näringsverksamheter som ska redovisas var för sig.

Exempel 3

A i exemplen ovan har nu avvecklat bilverkstaden i Danmark och i stället startat ett tryckeri. Han bedriver således bilverkstad i Sverige och bageri samt tryckeri i Danmark. Här finns inga naturliga anknytningar mellan verksamheterna, de är inte till arten lika och något inre sammanhang finns inte. Dvs. båda verksamheterna i Danmark är självständigt bedrivna. A har nu två näringsverksamheter – en för bilverkstaden i Sverige

och en för de båda självständiga verksamheterna i Danmark.

Enligt bestämmelserna i IL kan en person som bedriver näringsverksamhet såväl i Sverige som i utlandet, då verksamheten i utlandet är en självständigt bedriven näringsverksamhet, inte kvitta ett överskott i den ena verksamheten mot ett underskott i den andra (14 kap. 12 § IL). Ej heller blir reglerna om avdrag för underskott av avslutad näringsverksamhet tillämpliga när fråga är om en självständigt bedriven näringsverksamhet i utlandet (42 kap. 34 § IL).

EU-rätt

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör bestämmelserna i 14 kap. 12 § IL och 42 kap. IL ett hinder mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget vidare anser Skatteverket att detta hinder inte kan rättfärdigas. Skatteverket anser att en enskild näringsidkare som bedriver självständig verksamhet i ett annat EES-land, med stöd av EU-rätten, har rätt att bli beskattad för resultatet av denna verksamhet på samma sätt som när verksamhet bedrivs i Sverige. Detta ställningstagande innebär att en enskild näringsidkare som bedriver verksamhet både i Sverige och självständigt i ett annat EES-land har rätt att göra en gemensam resultatberäkning för hela verksamheten och på så sätt har rätt att kvitta ett underskott i den ena verksamheten mot ett överskott i den andra. Vid bedömningen av om här aktuella bestämmelser i IL strider mot EU-rätten ska bedömningen göras som om den utländska verksamheten bedrivs i Sverige. Skatteverket anser vidare att det inte är säkert att en strikt tillämpning av de svenska reglerna alltid är till nackdel för den skattskyldige och att det många gånger är svårt att avgöra vad som är till fördel eller nackdel för den skattskyldige. I många fall krävs därför en uttrycklig begäran från den skattskyldige för att EU-rätten ska tillämpas. Skatteverket anser också att om en skattskyldig begär att reglerna om självständigt bedriven verksamhet i utlandet inte ska tillämpas ska detta göras konsekvent över hela linjen dvs. en och samma utländska verksamhet kan inte i vissa hänseenden behandlas som självständig och i andra som osjälvständig. Åberopas EU-rätten och en gemensam resultatberäkning görs kan näringsidkaren exempelvis inte ett senare år dela på verksamheterna för att få avdrag för underskott i avslutad verksamhet i den situationen att en av verksamheterna ska läggas ned. Om en gemensam resultatberäkning har gjorts för den svenska och utländska verksamheten skulle det medföra betydande materiella och formella problem att ett senare år redovisa dem separat. Skatteverket anser därför att reglerna inte

är konstruerade för en växling mellan system och att det därför i normalfallet inte är möjligt att byta princip mellan åren (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111).

Aktiv eller passiv näringsverksamhet

Bedömningen av om en verksamhet i utlandet är att anse som självständig har även betydelse för om näringsverksamheten är aktiv eller passiv. En självständig näringsverksamhet i utlandet anses nämligen alltid som passiv (2 kap. 23 § andra stycket IL). Att en näringsverksamhet anses som passiv påverkar möjligheterna att få allmänt avdrag för underskott i nystartad verksamhet respektive konstnärlig verksamhet, grundavdrag och pensionssparavdrag, se vidare avsnitt 4.5.

Svenskt handelsbolag – delägaren fysisk person

För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § första stycket. IL).

Exempel

En svensk person, B, innehar andelar i två svenska handelsbolag, HB 1 och HB 2. Handelsbolagen bedriver utöver sin svenska verksamhet var sin självständig näringsverksamhet i utlandet. A ska redovisa sina innehav som fyra olika näringsverksamheter (verksamhet i Sverige i HB 1 respektive HB2, självständig näringsverksamhet i utlandet i HB 1 respektive HB2).

Om ett svenskt handelsbolag är delägare i ett annat svenskt handelsbolag, ska verksamheten i det handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet (14 kap. 13 § andra stycket. IL).

Exempel

En svensk person, C innehar andelar i ett svenskt handelsbolag, HB 3. HB 3 äger i sin tur andelar i ett annat svenskt handelsbolag HB 4. HB 4 bedriver utöver sin svenska verksamhet självständig näringsverksamhet i utlandet. A ska redovisa sitt innehav som två näringsverksamheter. Verksamheten i HB 3 och den verksamhet som HB 4 bedriver i Sverige räknas ihop medan den i utlandet självständigt bedrivna näringsverksamheten i HB 4 utgör en egen näringsverksamhet.

Näringsverksamhet som en person driver som enskild näringsidkare och verksamhet som samma person driver i ett handelsbolag räknas som olika näringsverksamheter.

Av ovanstående följer att även vad gäller fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag, med självständig verksamhet utomlands, så medför indelningen av verksamheter i olika näringsverksamheter att ett överskott i den ena verksamheten inte kan kvittas mot ett underskott i den andra.

Vad som angetts ovan avseende enskilda näringsidkare och tillämpningen av bestämmelserna i IL om indelning i näringsverksamheter och EU-rätten menar Skatteverket även gäller för fysiska delägare i svenska handelsbolag.

I sammanhanget kan konstateras att bestämmelserna om att underskott som kvarstår när näringsverksamhet upphör får dras av i inkomstslaget kapital bara gäller för enskilda näringsidkare och såldes inte för delägare i handelsbolag (42 kap. 34 § IL). SeHandledning för beskattning av inkomst (SKV 302), avsnitt 24.4.

Även indelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet får betydelse för delägare i svenska handelsbolag då rätt till grundavdrag och vissa allmänna avdrag är kopplade till aktiv näringsverksamhet, se avsnitt 4.5.

Utländsk juridisk person – delägare fysisk person

En obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person beskattas för sin del av resultatet i den utländska juridiska personen (5 kap. 2 a och 3 §§ IL).

Resultatet från en i utlandet delägarbeskattad juridisk person redovisas för sig själv och ingår inte i någon annan verksamhet som en fysisk person bedriver. Härav följer att om en obegränsat skattskyldig fysisk person dels driver verksamhet såsom enskild näringsverksamhet, dels genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person så kan dessa båda verksamheter inte ingå i samma näringsverksamhet. Vidare följer att om personen i fråga i stället driver verksamhet dels genom svenska handelsbolag och dels genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person så ska inte verksamheterna redovisas i en och samma näringsverksamhet.

Exempel – enskild näringsidkare

Enskild näringsidkare

	Verksamhet + 100 000			
Näringsverksamhet i Sverige				
Utlandet	Verksamhet i land B	Verksamhet i land C	Verksamhet i land D	Verksamhet i land E
	-100 000	-100 000	+ 200 000	-100 000
	”Osjälvständig” näringsverksamhet	Självständig näringsverksamhet	Självständig näringsverksamhet	I utlandet (land E) delägarbeskattad juridisk person

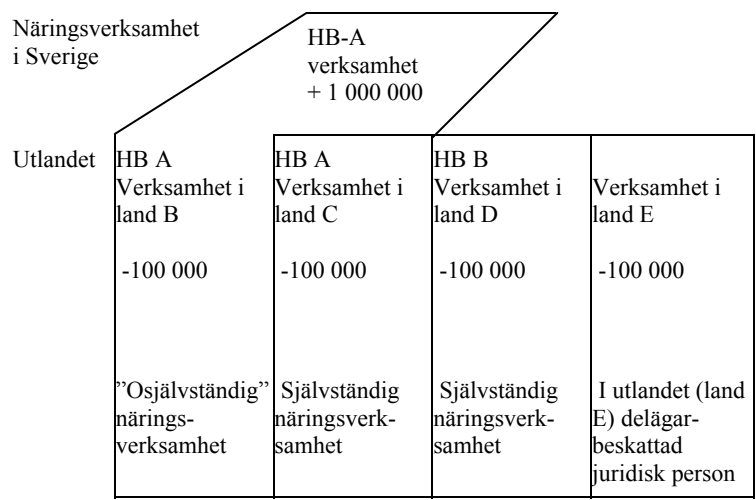
Inkomstberäkning:

Verksamheten i Sverige	+ 100 000
Verksamhet utomlands:	
Land B	- 100 000
Land C	(- 100 000)
Land D	(+200 000)
Land E	(- 100 000)
Beskattningsbar inkomst i Sverige	+ 100 000

Verksamheterna i Sverige och i land B har samband med varandra och räknas därför som en näringsverksamhet. Verksamheterna i land C och i land D är självständigt bedrivna i utlandet och ingår därför inte i samma näringsverksamhet som verksamheten i Sverige. Däremot ingår all självständig näringsverksamhet utomlands i samma näringsverksamhet vad gäller verksamhet som bedrivs av enskild näringsidkare dvs. verksamheterna i land C och i land D utgör en näringsverksamhet. Resultatet av självständig verksamhet utomlands blir + 100 000 (-100 000 + 200 000). Ligger verksamheterna i land C och i land D inom EES får en gemensam beräkning av resultatet för verksamheterna i Sverige, land B, land C och land D ske. Verksamhet i land E, som bedrivs genom en i utlandet (land E) delägarbeskattad juridisk person redovisas för sig själv i en egen näringsverksamhet.

Exempel – handelsbolag

Handelsbolag – delägaren fysisk person



Inkomstberäkning:

Verksamhet i Sverige	+ 1 000 000
Verksamhet utomlands:	
Land B	- 100 000
Land C	(- 100 000)
Land D	(- 100 000)
Land E	(- 100 000)
Beskattningsbar inkomst i Sverige	+ 900 000

Fysisk person äger andelar i HB A, HB B och i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Verksamheterna som bedrivs av HB A i Sverige och i land B utgör en näringsverksamhet då verksamheterna har samband med varandra. Verksamheten i land C är självständigt bedriven i förhållande till verksamheten i Sverige och ska därför redovisas i en egen näringsverksamhet. Om land C ligger inom EES får den verksamheten som HB A bedriver i land C beräknas gemensamt med den verksamhet som HB A bedriver i Sverige, dvs. all verksamhet i HB A kan i så fall redovisas som en näringsverksamhet. Verksamheten i land D bedrivs av ett annat handelsbolag, HB B, varför denna verksamhet utgör en egen näringsverksamhet. Verksamheten i land E bedrivs genom en i

utlandet delägarbeskattad juridisk person och utgör en egen näringsverksamhet.

7.7.2 Juridisk person

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person hänförs till en näringsverksamhet. Är en juridisk person delägare i ett svenskt handelsbolag räknas även handelsbolagets verksamhet in i den juridiska personens näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Härav följer att en juridisk person alltid bara har en näringsverksamhet. Detta medför i sin tur att resultatutjämning normalt kan ske mellan skilda verksamheter även om verksamheterna är självständiga i förhållande till varandra. Vissa undantag finns dock, se t.ex. Handledning för beskattning av inkomst (SKV 302), avsnitt 6.3. Även underskott som hänför sig till verksamhet som bedrivs i utlandet får dras av om inte s.k. exempt tillämpas i skatteavtalet med den utländska staten, se avsnitt 7.9. Uppkommer ett underskott rullas det vidare till nästa år (40 kap. 2 § IL).

Utländsk juridisk person – delägare juridisk person

Ska en juridisk person beskattas för resultatet i en utländsk juridisk person i sin egenskap av delägare ska resultatet från den utländska juridiska personen hänföras till den juridiska personens enda näringsverksamhet. Det finns emellertid begränsningar i möjligheten att kvitta underskott från delägarbeskattade utländska juridiska personer mot överskott av annan verksamhet. Underskott från en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får bara dras av om den juridiska personen hör hemma i en stat inom EES eller i ett område som anges i bilaga 39 a i IL och som inte omfattas av de undantag som anges där (14 kap. 11 § IL).

Exempel 1

Ett svenskt aktiebolag, AB A, bedriver tryckeriverksamhet i Sverige, tryckeriverksamhet bedrivs även från fast driftställe i Danmark. Dessutom driver AB A ett bageri i Danmark och är delägare i en delägarbeskattad juridisk person i Norge. Alla verksamheterna redovisas i AB A:s enda näringsverksamhet. Skulle ett underskott uppkomma i den delägarbeskattade juridiska personen i Norge kan underskottet kvittas mot överskott i de andra verksamheterna då villkoret härför är uppfyllt då Norge är en EES-stat.

7.8 Egenavgifter, Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, Utländska socialförsäkringsavgifter

7.8.1 Egenavgifter

Egenavgifter är en del av de socialavgifter som ska betalas enligt SAL (3 kap. SAL). Omfattas en person av svensk socialförsäkring enligt, såväl vår interna rätt som enligt gemenskapsrätten inom EU och EES, ska egenavgifter betalas.

Egenavgifter utgår på avgiftspliktig inkomst av

- arbete i Sverige, och
- arbete i utlandet om näringsidkaren omfattas av svensk socialförsäkring enligt EU-rätten eller enligt socialförsäkringskonvention (3 kap. 2 § SAL).

Överskott av näringsverksamhet är avgiftspliktig om den som har inkomsten har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning (3 kap. 3 § SAL). För att egenavgifter ska utgå krävs vidare att inkomsten beskattas här (3 kap. 12 § SAL).

Skatteverket anser att den som bedriver självständig verksamhet utomlands kan, med åberopande av EU-rätten, få redovisa denna verksamhet på samma sätt som om verksamheten hade bedrivits i Sverige. Skatteverket menar vidare att den redovisning som görs i inkomsttaxeringen, antingen strikt enligt bestämmelserna i IL eller med tillämpning av EU-rätten, även påverkar uttaget av bl.a. egenavgifter (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111). Jfr avsnitt 7.7.

En utförlig beskrivning av egenavgifter finns i Handledning för skattebetalning (SKV 404) utgåva 6 avsnitt 8, samt i Handledning för socialavgifter i internationella förhållanden (SKV 405) utgåva 11, avsnitt 6.

7.8.2 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Särskild löneskatt på förvärvsinkomster är inte en del av socialförsäkringen. Uttaget av särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) är reglerad i SLFL. SLF påförs bara fysiska personer inklusive delägare i handelsbolag och blir framförallt aktuell att betala på överskott av passiv näringsverksamhet enligt IL i Sverige (2 § SLFL). Härav följer att SLF inte ska utgå på passiv näringsverksamhet bedriven i utlandet.

Noteras kan även att passiv näringsverksamhet inte omfattas av rådets förordningar (EG) nr 883/2004 och (EEG) nr 1408/71 om de sociala trygghetssystemen. Ej heller omfattas passiv näringsverksamhet av SAL.

Skatteverket anser att den som bedriver självständig verksamhet utomlands kan, med åberopande av EU-rätten, få redovisa denna verksamhet på samma sätt som om verksamheten hade bedrivits i Sverige. Skatteverket menar vidare att den redovisning som görs i inkomsttaxeringen, antingen strikt enligt bestämmelserna i IL eller med tillämpning av EU-rätten, även påverkar uttaget av bl.a. SLF (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111). Jfr avsnitt 7.7.

En utförlig beskrivning av SLF finns i Handledning för skattebetalning (SKV 404) utgåva 6 avsnitt 8 och 9, samt i Handledning för socialavgifter i internationella förhållanden (SKV 405) utgåva 11. avsnitt 6.

7.8.3 Utländska socialförsäkringsavgifter

Avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter medges som allmänt avdrag om de

- är obligatoriska och slutligt fastställda,
- betalats enligt rådets förordningar (EG) nr 883/2004 eller (EEG) nr 1408/71 om de sociala trygghetssystemen eller enligt den nordiska konventionen,
- utgår på grund av utfört arbete och
- inkomsten beskattas här (62 kap. 6 och 9 §§ IL).

Även om de utländska obligatoriska socialförsäkringsavgifterna är att hänföra till intäkt som redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet medges avdrag såsom allmänt avdrag.

För utförligare redogörelse se avsnitt 4.3 samt i Handledning för socialavgifter i internationella förhållanden (SKV 405) utgåva 11 avsnitt 6.

7.9 Avdragsförbudet vid exempt i skatteavtal

I skatteavtalen undviks dubbelbeskattning antingen med tillämpning av credit (avräknings)-metoden eller exempt (undantagande)-metoden. Exemptmetoden innebär att viss inkomst ska undantas från beskattning i en av de avtalsslutande

**Undantag
– skattefri
utdelning**

staterna. Om då en inkomst inte beskattas i Sverige får inte utgifter som sammanhänger med inkomsten dras av (9 kap. 5 § IL). Härav följer 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 i fråga.

Ett undantag från ovan nämnda regel om avdragsförbud, för utgifter om inkomsten är undantagen enligt exemptmetoden på grund av skatteavtal, avser utgifter hänförliga till utdelning från ett utländskt bolag till en svensk juridisk person om utdelningen är skattefri enligt bestämmelserna om näringsbetingade andelar i 24 kap. 17 § IL (9 kap. 5 § andra stycket IL).

Bakgrunden till detta undantag är att reglerna om utdelnings- skattefrihet mellan svenska företag inte begränsar rätten till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande. Genom skatte- avtalen utsträcks regelmässigt denna skattefrihet till att omfatta också utdelning från utländska företag och detta har motiverat likabehandling i avdragshänseende oavsett om utdelningen härstammar från ett utländskt eller svenskt företag.

Av regeln framgår att endast utgift som hänför sig till skattefri utdelning på näringsbetingade innehav är avdragsgill. Regle- ringen är nödvändig eftersom utdelning enligt vissa skatteavtal endast beskattas i den andra avtalsslutande staten och därigenom generellt är skattefri oavsett slag av innehav hos mottagare i Sverige.

7.10 Beskattningsinträde

Regler för att beräkna anskaffningsvärden och anskaff- ningsutgifter när tillgångar och förpliktelser förs in i det svenska skattesystemet (beskattningsinträde) har införts i IL genom bestämmelserna i 20 a kap.

Bakgrunden till bestämmelserna är ett avgörande i Högsta förvaltningsdomstolen. Genom övergången från exempt- till creditmetoden i det nordiska skatteavtalet skulle en verksamhet i Danmark som tidigare varit undantagen från beskattning i Sverige beskattas här från den 1 januari 1998. Skatterätts- nämnden ansåg att tillgångarna i verksamheten (inventarier) skulle tas upp till marknadsvärdet den 1 januari 1998. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning (RÅ 1999 ref. 19).

**Tillämpnings-
område**

För att bestämmelserna om beskattningsinträde ska bli tillämpliga måste fråga vara om någon av de situationer som anges i lagrummet.

Det kan vara fråga om en fysisk person som är bosatt och bedriver näringsverksamhet utomlands. Denne flyttar till Sverige och fortsätter att bedriva verksamheten i det andra landet. Näringsverksamheten undantas inte från beskattning här genom ett skatteavtal. Det kan också röra sig om ett företag i annat land som bedriver näringsverksamhet här från en plats som inte är ett fast driftställe. Genom ändrade förhållanden blir platsen ett fast driftställe (20 a kap. 1 § första stycket 1 IL).

Om en andel i ett svenskt handelsbolag som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe utomlands, förvärvas av någon som är obegränsat skattskyldig i Sverige från någon som inte är det, blir det också fråga om ett beskattningsinträde (20 a kap. 1 § första stycket 2 IL). Detsamma gäller om verksamheten bedrivs av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Bestämmelserna blir tillämpliga för delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster (CFC-bolag). De ska bara tillämpas om delägaren inte CFC-beskattades för inkomsterna det föregående beskattningsåret (20 a kap. 1 § första stycket 3 IL).

En annan situation är att ett skatteavtal upphör eller ändras på sådant sätt att en näringsverksamhet som tidigare varit undantagen från beskattning i Sverige inte längre är undantagen (20 a kap. 1 § första stycket 4 IL).

Ytterligare en situation är att ett utländskt företag överför en tillgång från verksamhet i utlandet till ett befintligt eller nystartat fast driftställe i Sverige. Det kan också vara ett svenskt företag som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe i utlandet som är undantaget från beskattning här enligt skatteavtal. Företaget överför en tillgång från det fasta driftstället till verksamhet i Sverige (20 a kap. 1 § första stycket 5 IL).

Även situationen att tillgångar och förpliktelser förs in i det svenska beskattningssystemet genom en gränsöverskridande fusion eller fission omfattas av reglerna (20 a kap. 1 § första stycket 6 IL). Dessutom har i förtydligande syfte angetts att med anskaffningsvärde m.m. avses i sådana fall förhållandena i det överlåtande företaget.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att reglerna om beskattningsinträde ska tillämpas i situationer där svenska aktiebolag förvärvat andelar i utländska bolag som efter förvärven omvandlats till en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (RÅ 2009 not. 137 och 138).

Anskaffnings- tidpunkt	Tillgångarna ska anses ha anskaffats vid beskattningsinträdet (20 a kap. 2 § IL).
Anskaffnings- värde och anskaffningsutgift – lager m.m.	Lager, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses ha anskaffats för det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet vid beskattningsinträdet (20 a kap. 3 § IL). Med anskaffningsvärde och verkligt värde avses detsamma som i 17 kap. 2 § IL.
– inventarier, byggnader m.m.	Inventarier, byggnader och markanläggningar anses ha anskaffats för den ursprungliga anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med schablonmässiga värdeminskingsavdrag för varje år den skattskyldige ägt tillgången (20 a kap. 4 § IL). De beräknade värdeminskingsavdragen uppgår till 20 % för inventarier, 4 % för byggnader, 10 % för täckdiken och skogsvägar samt 5 % för andra markanläggningar. Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till högre belopp än marknadsvärdet eller lägre belopp än noll.
– övriga tillgångar	Övriga tillgångar, dvs. kapitaltillgångar anses ha anskaffats för anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter (20 a kap. 5 § IL). Det kan exempelvis vara fråga om tomtmark som inte är lagertillgång samt värdepapper. Anskaffningsvärdet får inte beräknas till högre belopp än marknadsvärdet. När omkostnadsbeloppet för en bebyggd fastighet ska bestämmas vid en avyttring kommer beräkningen att grundas på såväl det byggnadsvärde som blivit resultatet av tillämpningen av bestämmelsen om värdeminskingsavdrag för byggnad, som det värde för marken som tillämpningen av bestämmelsen om övriga tillgångar ger (prop. 2002/03:96 s. 158).
Arv, gåva m.m.	Om en tillgång har förvärvats genom arv, gåva, bodelning eller på liknande sätt ska tillgången anses ha förvärvats genom närmast föregående köp, byte eller liknande förvärv (20 a kap. 6 § IL).
Avskattning i utlandet	Om överföringen har medfört uttagsbeskattning i det andra landet anses tillgången ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet (20 a kap. 7 § IL). Med uttagsbeskattning avses i det här sammanhanget att ett belopp som enligt den utländska beskattningsmyndigheten ska motsvara tillgångens marknads-

värde har tagits upp till beskattning i det andra landet. Detta gäller dock bara om den andra staten ingår i EES eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella tillgången eller näringsverksamheten.

Förpliktelser

Skulder och andra förpliktelser ska värderas till det belopp varmed de belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning. De får dock inte tas upp till lägre belopp än de tagits upp till i räkenskaperna (20 a kap. 8 § IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att det saknas utrymme att vid beskattningsinträde beakta obeskattade reserver (RÅ 2008 not. 61).

7.11 Expansionsfonder

Vem får göra avsättning?

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får göra avdrag för belopp som sätts av till expansionsfond (34 kap. 1 och 2 §§ IL). Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av europeisk ekonomisk intressegruppering eller av en utländsk juridisk person (34 kap. 1 § andra stycket IL). Detta innebär att ett utländskt dödsbo (dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig) inte kan utnyttja bestämmelserna om avsättning till expansionsfond för senare beskattningsår än dödsåret eftersom dödsboet därefter jämföras med utländskt bolag (jfr 4 kap. 3 § IL).

Med hänsyn till etableringsfriheten anser Skatteverket att en i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person, som är andelsägare med bestämmande inflytande i en delägarbeskattad juridisk person i en annan stat inom EES, kan få göra avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond och till expansionsfond samt får tillämpa reglerna om räntefördelning. Kapitalunderlag för expansionsfond och räntefördelning bör beräknas som för delägare i svenska handelsbolag (Skatteverket 2010-02-08, dnr 131 46977-10/111).

Avsättningen är avdragsgill vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet men en särskild skatt, expansionsfondsskatt, på 26,3 % motsvarande skatten för aktiebolag utgår på beloppet. När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som inkomst av näringsverksamhet och den erlagda expansionsfondsskatten återfås.

Förutsätter redovisning av näringsverksamhet i Sverige

En avsättning till expansionsfond förutsätter att näringsinkomsten redovisas i Sverige. Detta innebär att näringsverksamhet som bedrivs utomlands av obegränsat skattskyldig person är avsättningsgrundande om verksamheten bedrivs i ett land med vilket Sverige saknar skatteavtal eller ingått skatteavtal som föreskriver credit som metod för att undvika dubbelbeskattning av näringsinkomst. Detta gäller oavsett om den utländska verksamheten är osjälvständig i förhållande till verksamhet i Sverige eller om verksamheten utomlands är självständig och därigenom bildar en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 och 13 §§ IL). Avsättning kan däremot inte göras i de fall den utländska inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige genom exemptbestämmelse i skatteavtal.

Expansionsfonder kan i flera fall överlåtas till annan men en överlåtelse måste ske till en obegränsat skattskyldig fysisk person (34 kap. 18–22 §§ IL). Överlåtelse får således inte ske till begränsat skattskyldig person.

7.12 Återföring av fonder

Periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond ska återföras till beskattning om den skattskyldige har upphört att bedriva näringsverksamhet (30 kap. 8–10 §§ IL, 31 kap. 20 § IL och 34 kap. 16 och 17 §§ IL). Återföring ska även ske om skattskyldighet för verksamheten upphör eller inkomst av verksamheten undantas från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES. Detta gäller även när verksamheten bedrivs i ett svenskt handelsbolag.

Ändrad lagtext – tillämplig tidigast tax 2011

Att återföring ska ske när näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES är en anpassning till EU-rätten och aktuella lagrum i bestämmelserna om periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder har ändrats till att bara avse skatteavtal utanför EES från och med den 1 januari 2010 med tillämpning på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009, dvs. tidigast vid taxeringen 2011.

Ändringen är föranledd av att Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att den tidigare lydelsen stred mot etableringsfriheten i EUF-fördraget (RÅ 2008 ref. 30). Fråga var om ett svenskt aktiebolag som bedrev fastighetsförvaltning i Förenade kungariket. Bolagets verkliga ledning hade flyttat till Malta, vilket medförde att bolaget vid tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Malta ansågs ha hemvist i Malta.

Efter bytet av hemvist bedrevs ingen verksamhet i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen menade att det stred mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget att återföra avsättningar till periodiseringsfonder vid tidpunkten för byte av hemvist. Vidare menade Högsta förvaltningsdomstolen att reglerna kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset men att syftet med bestämmelserna kunde tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt, sätt. Periodiseringsfonderna ansågs kunna återföras successivt enligt huvudregeln

Vad gäller beskattningsår före ovan nämnda lagändring är Skatteverkets uppfattning att återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder, i fall som RÅ 2008 ref. 30, ska ske med stöd av huvudregeln dvs. avsättningarna ska återföras senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Ett svenskt aktiebolag är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 3 och 4 §§ IL). Enligt intern rätt finns det – även om ett sådant bolag bytt skatterättslig hemvist – inget hinder mot att successivt återföra bolagets periodiseringsfonder till beskattning. Skatteverket anser ej heller att skatteavtal förhindrar beskattningsrätten, i ett fall som RÅ 2008 ref. 30, då en återföring innebär att tidigare års vinster tas upp till beskattning (Skatteverket 2008-11-20, dnr 131 674664-08/111).

7.13 Rantefördelning

Vem omfattas?

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får göra rantefördelning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet (33 kap. 1 § första stycket IL). Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av europeisk ekonomisk intressegruppering eller av en utländsk juridisk person (33 kap. 1 § andra stycket IL).

Med hänsyn till etableringsfriheten anser Skatteverket att en i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person, som är andelsägare med bestämmande inflytande i en delägarbeskattad juridisk person i en annan stat inom EES, kan få göra avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond och till expansionsfond samt får tillämpa reglerna om rantefördelning. Kapitalunderlag för expansionsfond och rantefördelning bör beräknas som för delägare i svenska handelsbolag (Skatteverket 2010-02-08, dnr 131 46977-10/111)

Förutsätter att näringsverksamhet redovisas i Sverige

En förutsättning för räntefördelning är att inkomst av näringsverksamhet redovisas i Sverige. Härav följer att begränsat skattskyldiga fysiska personer kan göra räntefördelning om de har ett fast driftställe, en näringsfastighet eller artistisk eller idrottslig verksamhet här i Sverige. Däremot blir inte reglerna om räntefördelning aktuella för verksamhet som bedrivs genom ett fast driftställe i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal där exemptionsmetoden används för att undvika dubbelbeskattning.

7.14 Koncernbidrag och koncernavdrag

Avdragsrätten för s.k. öppna koncernbidrag regleras i 35 kap. IL. För att avdragsrätt ska föreligga ska moderföretaget i koncernen utgöras av något av de i bestämmelsen närmare angivna rättssubjekten. Vidare är en förutsättning för avdragsrätt för givaren att mottagaren är skattskyldig för koncernbidraget i näringsverksamhet i Sverige.

Bestämmelserna om koncernbidrag har anpassats till EU-rätten och EES-avtalet genom att utländska bolag ska likställas med svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. Dock krävs 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 likställs med svenska företag om verksamheten bedrivs av ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom EES. Detsamma gäller om mottagaren är ett sådant svenskt företag som på grund av skatteavtal har hemvist i en stat inom EES om det bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe (35 kap. 2 a § IL).

Är däremot fråga om utländskt företag hemmahörande i en stat utanför EES kan inte koncernbidrag lämnas enligt de svenska koncernbidragsreglerna. Ska i nämnda situation ett skatteavtal med en artikel om förbud mot diskriminering tillämpas följer av rättspraxis att koncernbidragsreglerna ändock kan bli aktuella (RÅ 1993 ref. 91 I). Beträffande diskrimineringsförbud i skatteavtal se avsnitt 14.5.3.24.

EU-domstolen har vid prövning av de engelska reglerna om s.k. koncernavdrag för förluster, funnit att det strider mot etableringsfriheten inom EU att i alla lägen utesluta möjlighet för sådant avdrag. Målet gällde det brittiska moderbolagets rätt att erhålla koncernavdrag för förluster i utländska dotterbolag

(C-446/03, Marks & Spencer). I en annan dom fann EU-domstolen att det finska koncernbidragssystemet inte stred mot etableringsfriheten. Här var frågan om ett finskt dotterbolag hade rätt att dra av koncernbidrag lämnat till ett utländskt moderbolag (C-231/05, Oy AA).

Högsta förvaltningsdomstolen har med stöd av Marks & Spencer-domen bl.a. funnit att avdragsrätt för koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett dotterbolag inom EES-området kan föreligga om det finns kvarvarande outnyttjade förluster i dotterbolaget efter det att det upplösts genom likvidation (RÅ 2009 ref. 13). Vad gäller koncernbidrag från svenska dotterbolag till utländska moderbolag eller till utländska systerbolag vägrade Högsta förvaltningsdomstolen avdrag med stöd av Oy AA-domen (RÅ 2009 ref. 15).

Högsta förvaltningsdomstolens domar visade att det fanns situationer då de svenska koncernbidragsreglerna stod i strid med EU-rätten. Nya regler om koncernavdrag har därför införts i ett nytt kapitel, 35 a kap. IL. Dessa nya regler trädde i kraft den 1 juli 2010. För en utförlig redogörelse för reglerna om koncernbidrag och koncernavdrag, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336), avsnitt 5.

7.15 Fordringar

7.15.1 Allmänt

Civilrätt

En fordran kan utgöra omsättningstillgång eller anläggningstillgång. Omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen (4 kap. 9 § första stycket ÅRL). Anläggningstillgångar ska skrivas ned om värdet på balansdagen är lägre än anskaffningsvärdet eller det bokförda värdet och det kan antas att värdenedgången är bestående (4 kap. 5 § ÅRL). En osäker fordran får således inte tas upp till högre belopp än varmed den beräknas inflyta.

Skatterätt

Skatterättsligt är det avgörande om en fordran är en kapitaltillgång eller inte. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra rättigheter (25 kap. 3 andra stycket IL).

Värdenedgång på en kapitaltillgång får inte dras av som kostnad förrän förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL). Är fordran inte en kapitaltillgång behandlas den skattemässigt enligt bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed vilket innebär att det är god redovisningssed som styr tidpunkten för beskattningen (14 kap. 2 § IL).

Kund- eller lånefordran?

Huruvida ett kund- eller lånefordringsförhållande föreligger får bedömas utifrån avsikten med innehavet. En fordran bör kunna bibehålla karaktären av kundfordran även om den är äldre än ett år. Företaget kanske i vissa situationer lämnar en kredittid som överstiger t.ex. ett år. Om det normala i stället är en kortare kredittid men ett utländskt dotterbolag på grund av intressegemenskapen erhåller en avsevärt längre kredittid och fordran därmed indirekt finansierar dotterbolagets verksamhet bör fordran betraktas som en lånefordran.

7.15.2 Kundfordringar

Beträffande kundfordringar medges avdrag för nedskrivning så snart det kan anses sannolikt att fordringen är osäker intill det nedskrivna beloppet. Här gäller således en anpassning till god redovisningssed. Som huvudregel gäller att fordringsrisken ska bedömas för varje fordran för sig.

SKV M 2010:18

Vid affärer med länder vars politiska eller ekonomiska förhållanden är sådana att förlustrisken kan befaras vara betydande kan Skatteverkets meddelande (SKV M 2010:18) angående reservering för vissa förlustrisker i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med exportaffärer tillämpas.

Schablonberäkning tillåts

Skatteverkets meddelanden bygger på en praxis som tidigare etablerats och syftar till att schablonisera beräkningen av förlustrisker i samband med affärer i länder vars politiska eller ekonomiska förhållanden medför en beaktansvärd förlustrisk (RÅ 1967 Fi 709). En generell nedskrivning medges med högst 30 % av kundfordringsbeloppet under vissa angivna förutsättningar. Nedskrivningen är avsedd att motsvara vinstpåslaget i affären.

Fordringar som inte reglerats pga. valutaproblem

Meddelandet ger även möjlighet till nedskrivning av fordringar som förfallit till betalning men som inte reglerats på grund av att valutamyndigheten i landet i fråga inte tillhandahåller transfererbar valuta. Nedskrivning medges med olika procent-satser beroende på hur lång eftersläpningen är.

Borgensätaganden

Exportaffärer genomförs ofta med hjälp av finansinstitut som på kundens vägnar verkställer betalning till säljaren. Vid affärer där

sådana s.k. finansierade inkomster föreligger får säljaren vanligtvis göra vissa åtaganden gentemot finansiären (t.ex. borgen). Skatteverkets meddelanden ger därför en exportör viss möjlighet till reservering för förlustrisk på grund av borgensåtaganden och dylikt som denne lämnat till kreditinstitut i samband med sådan försäljning.

Hos dåvarande mellankommunala prövningsnämnden utvecklades en praxis som innebar att svenskt moderbolag, som hade en fordran på utländskt dotterbolag som redovisat förlust, medgavs ett schablonmässigt avdrag för nedskrivning med belopp motsvarande förlusten i den mån denna inte täckts av andra medel i dotterbolaget än aktiekapitalet. Det saknas skäl att tillämpa denna äldre praxis och den omfattas därför inte av Skatteverkets meddelande som ett uttryck för gällande rätt.

Se även Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305), avsnitt 29.

7.15.3 Lånefordringar

Avdrag för förlust på kapitaltillgångar (kapitalförlust) i inkomstslaget näringsverksamhet medges när tillgången har avyttrats och är definitiv (25 kap. 3 § IL samt 44 kap. 26 § IL). Skatteverket anser att förlust på lånefordringar som skattemässigt är att hänföra till kapitaltillgångar endast är avdragsgilla med stöd av reglerna för kapitalförlust (Skatteverket 2010-12-16, dnr 131 807184-10/111). Avdrag för nedskrivning kan således inte medges eftersom en lånefordran vid en nedskrivning inte anses avyttrad. Se vidare Handledning för beskattning av inkomst (SKV 302), avsnitt 8.

7.16 Fordringar och skulder i utländsk valuta

Civilrätt

Fordringar och skulder i utländsk valuta räknas om till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen om detta är förenligt med god redovisningssed och ger en rättvisande bild (4 kap. 13 § ÅRL). Lagstiftningen kompletteras med normgivning från Redovisningsrådet, främst Redovisningsrådets rekommendation RR 8 ”Redovisning av effekter av ändrade valutakurser”.

Skatterätt

Skatterättsligt ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Föreligger terminskontrakt eller annan liknande valutasäkringsåtgärd ska posten tas upp till det värde som

motiveras av valutasäkringen om samma värde används i räkenskaperna och en sådan värdering står i överensstämmelse med god redovisningssed (14 kap. 8 § första stycket IL).

Skatteverket anser att en valutakursförändring på en fordran som är kapitaltillgång ska beskattas enligt de allmänna reglerna för beskattning av näringsverksamhet, och inte enligt de särskilda reglerna för kapitalvinster och kapitalförluster, oavsett om fordran kvarstår vid beskattningsårets utgång eller avyttras under löpande år. Det innebär att en valutakursvinst eller valutakursförlust som uppkommer vid en avyttring av en fordran är skattepliktig respektive avdragsgill. Detta gäller även valutakursförändringar på fordringar som uppkommit mellan två företag som är i intressegemenskap och där fordringarna avyttras under löpande år. Omkostnadsbeloppet ska justeras med valutakursförändringen. Om avyttringen även innebär en förlust på den nominella fordran är förlusten till den delen inte avdragsgill (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 774982-07/111).

Se vidare Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305), avsnitt 26.

7.17 Beskattningskonsekvenser vid omstruktureringsfall med utländsk anknytning

7.17.1 Fusionsdirektivet

Fusionsdirektivet

Rådets direktiv 90/434/EEG, det s.k. fusionsdirektivet, ålägger medlemsstaterna att införa sådana skatteregler, som underlättar gränsöverskridande omstruktureringar av företag inom EU. Direktivets målsättning är att göra det möjligt att genomföra en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur utan att framtvunga en omedelbar beskattning. Effektivering av beskattningen sker i stället t.ex. när värdereserver löses upp vid en extern försäljning av företagets tillgångar eller för att säkerställa svenskt beskattningsanspråk om tillgångarna lämnar svensk beskattningssfär.

Regleringen av såväl inhemska som internationella omstruktureringar har gjorts generell utifrån fusionsdirektivet. Det gäller andelsbyten, fusioner, fissioner, partiella fissioner och verksamhetsavyttringar. Särskild lagstiftning, utöver vad som följer av fusionsdirektivet, har införts beträffande underprisöverlåtelser.

7.17.2 Uttag ur näringsverksamhet

Bestämmelser om uttagsbeskattning finns i 22 kap. IL. För en utförligare redogörelse av dessa bestämmelser, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 302), avsnitt 16.

Marknadsvärde	Med marknadsvärde avses det pris som en säljare kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga (61 kap. 2 § tredje stycket IL). Begreppet ska tolkas i nära anslutning till vad som gäller vid tillämpningen av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL (prop. 1998/99:15 s. 165 f. och 292 f.).
Vad är uttag?	Ett uttag föreligger bl.a. när en tillgång tas ut ur en näringsverksamhet eller förs över från en näringsverksamhet till en annan näringsverksamhet. Detta gäller också om en tillgång överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om en tjänst, som har mer än ett ringa värde, tillhandahålls mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (22 kap. 2–6 §§ IL).
Vad är uttagsbeskattning?	Uttag av en tillgång eller tjänst ska behandlas som om tillgången eller tjänsten har avyttrats eller tillhandahållits mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Beskattning sker således av ett positivt övervärde mellan det verkliga och det skattemässiga värdet av en tillgång som ingår i en näringsverksamhet.
Avskattning när;	Lagens utgångspunkt är att uttagsbeskattning ska ske även när det t.ex. finns risk för att beskattningsunderlag försvinner ur landet (22 kap. 5 § IL). Detta trots att det inte alltid är fråga om att frånta en näringsverksamhet några tillgångar. Följande situationer räknas som uttag
– verksamheten upphör	1. Verksamheten i en näringsverksamhet har upphört. Detta är fallet då ett aktiebolag likvideras eller om verksamheten vid ett fast driftställe läggs ned.
– skattskyldigheten upphör	2. Skattskyldighet för inkomst av en näringsverksamhet har, helt eller delvis, upphört. Om en här hemmahörande fysisk person bedriver näringsverksamhet i Sverige och upphör att vara obegränsat skattskyldig här upphör skattskyldigheten för näringsverksamheten till den del tillgångarna inte knyts till ett fast driftställe här. Ett annat fall där skattskyldigheten upphör är om förutsättningarna för ett fast driftställe i Sverige försvinner.

– tillgång flyttas till skattebefriad verksamhet

3. Tillgång har förts över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, och skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen.

Denna punkt är ett komplement till punkt 5 nedan och avser fall då överföringar med liknande skattekonsekvenser sker inom en näringsverksamhet. Om t.ex. en ideell förening har såväl skattepliktiga som skattefria inkomster sker uttagsbeskattning om egendom förs över från den skattepliktiga till den skattebefriade delen av verksamheten.

– skatterättsligt hemvist ändras

4. Inkomst av en näringsverksamhet ska, helt eller delvis, undantas från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Här avses en situation då en i Sverige bosatt fysisk person, som bedriver näringsverksamhet här eller i en stat med vilken Sverige saknar skatteavtal eller har ingått ett creditavtal, erhåller skatterättsligt hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Vidare avses en situation då ett svenskt aktiebolag flyttar sitt skatterättsliga hemvist enligt ett skatteavtal mellan Sverige och en annan stat genom att den verkliga ledningen flyttar ut. Skatteavtalet medför att näringsverksamheten undantas från svensk beskattning till den del tillgångarna i verksamheten inte knyts till ett fast driftställe i Sverige. Uttagsbeskattning ska ske för den undantagna delen.

Ytterligare en situation som omfattas av den här punkten uppstår om ett exemptavtal ingås antingen med en stat med vilken Sverige inte tidigare har haft något avtal eller med en stat med vilken Sverige tidigare har haft ett creditavtal och en tillgång i en verksamhet som bedrivs i staten enligt avtalet blir knuten till ett fast driftställe där.

– tillgång flyttas till exemptland

5. Tillgång har förts över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, och inkomst av den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Med den här punkten avses en situation då en tillgång i en verksamhet som bedrivs i två eller flera stater överförs från Sverige till en annan stat med vilken Sverige har ingått ett exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där. Vidare avses en situation då en tillgång i en verksamhet som bedrivs i flera stater överförs från en stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där.

EU-rätten

Högsta förvaltningsdomstolen har kommit fram till att det strider mot EUF-fördragets regler om etableringsfrihet att uttagsbeskatta ett svenskt bolag, som flyttade sin verkliga ledning till Malta, vid tidpunkten för hemvistbytet. Högsta förvaltningsdomstolen fann att reglerna kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset men att syftet med dessa kunde tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt, sätt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen utgjorde gemenskapsrätten inte något hinder mot att uttagsbeskattning kan ske när aktuella tillgångar avyttras (RÅ 2008 ref. 30).

**Nyhet tax 2011,
Anstånd med
skattebetalningen**

Med anledning av utgången i ovan nämnda dom, RÅ 2008 ref. 30, har regler om anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning införts i ett nytt 17 a kap. i SBL. Dessa regler gäller fr.o.m. den 1 januari 2010 och tillämpas på beskattningsår som påbörjats efter den 31 december 2009, dvs. tidigast vid 2011 års taxering. Reglerna blir tillämpliga när uttagsbeskattning skett med anledning av att rätten att beskatta en näringsverksamhet gått förlorad på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES. De nya regler innebär att en obegränsat skattskyldig person som blivit uttagsbeskattad kan få anstånd om

- uttagsbeskattningen har skett bara på grund av reglerna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL,
- det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL har ingåtts med en stat inom EES,
- tillgången eller tillgångarna ingår i en näringsverksamhet inom EES och
- den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL ska beskattas i en annan stat inte har upphört (17 a kap. 2 § SBL)

I 17 a kap. SBL finns även bestämmelser om vad som avses med skatt i detta sammanhang, hur anståndsbeloppet ska beräknas, anståndstid m.m.

För utförligare redogörelse om de nya anståndsbestämmelserna, se Handledning för skattebetalning (SKV 404) utgåva 6 avsnitt 17.15.

**Tid före
anståndsreglerna
– ingen
uttagsbeskattning**

För tid före införandet av anståndsregler vid uttagsbeskattning anser Skatteverket att uttagsbestämmelserna inte kan tillämpas vid tidpunkten för ett aktiebolags byte av hemvist enligt skatteavtal från Sverige till ett annat land inom EES. Avyttrar aktiebolaget tillgångarna vid en senare tidpunkt kan uttagsbeskattning ske enligt svenska interna regler men förhindras normalt av skatteavtal (Skatteverket 2008-11-20, dnr 131 674664-08/111).

**Även passivt
förhållningssätt
kan utlösa
uttagsbeskattning**

Uttagsbeskattning föranleds även av situationer där det inte är fråga om att genom ett aktivt handlande frånta en näringsverksamhet några tillgångar. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att även ett passivt förhållningssätt genom avstående från en konverteringsrätt som medfört en värdeöverföring och som kan ha sin grund i intressegemenskap mellan företag, kan utlösa uttagsbeskattning (RÅ 1998 ref. 13).

7.17.3 Underprisöverlåtelse

Bestämmelser om underprisöverlåtelser och de krav som uppställs finns i 23 kap. IL. Av bestämmelser i 22 kap. IL respektive 23 kap. IL framgår att uttagsbeskattning inte ska ske i vissa underprissituationer.

För en utförligare redogörelse för reglerna om underprisöverlåtelse, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336), avsnitt 15.

Vilka omfattas?

Bestämmelserna omfattar, förutom svenska rättssubjekt, även fall när säljaren eller köparen eller båda är utländska subjekt. Part i en underprisöverlåtelse kan därför vara en fysisk person som är bosatt utomlands eller ett sådant företag som utgör ett utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a IL.

**Skattskyldighet
i Sverige**

Reglerna aktualiseras endast om den överlåtna tillgången har ingått i en verksamhet för vilken överlåtarens beskattas i Sverige. Undantag från uttagsbeskattning villkoras av att köparen omedelbart efter förvärvet är skattskyldig i Sverige för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår och att inkomsten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Av villkoret följer att någon konkurrens inte uppkommer mellan bestämmelserna om underprisöverlåtelser och reglerna om oriktig prissättning i 14 kap. 19 § IL.

**Koncern-
bidragsrätt**

Ett principiellt krav på koncernbidragsrätt finns för att undvika uttagsbeskattning vid överlåtelse av enstaka tillgångar till

skillnad från överlåtelse av en hel verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel därav (23 kap. 17 § IL).

För en utförligare redogörelse av koncernbidragsreglerna, se avsnitt 7.14 samt Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336), avsnitt 5.

Fåmansföretag

Vidare har reglerna utformats så att det inte ska vara möjligt att kringgå reglerna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag (23 kap. 18–23 §§ IL). Det är därför exempelvis inte möjligt att utan uttagsbeskattning överföra tillgångar till underpris från ett fåmansföretag i vilket andelarna är kvalificerade till ett företag vars andelar inte omfattas av de nämnda reglerna. Med andel avses även aktie eller andel i utländskt bolag. Även en utomlands bosatt och begränsat skattskyldig persons andelar i ett fåmansföretag, kan enligt Skatteverkets mening, anses som sådana kvalificerade andelar (Skatteverket 2007-04-11, dnr 131 205189-07/111).

Utdelningsbeskattning

Om underprisreglerna är tillämpliga ska uttagsbeskattning inte ske. Bl.a. kan en fysisk person, ett svenskt aktiebolag och ett utländskt bolag utan uttagsbeskattning överlåta tillgångar till underpris. Överlåtelsen ska då inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i det överlåtande företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsmässigt pris och ersättningen som utdelning (23 kap. 11 § IL).

Är underprisreglerna *inte* tillämpliga och uttagsbeskattning blir aktuell beskattas den som direkt eller indirekt äger andel i det överlåtande företaget för utdelning. Detta gäller under förutsättning att mottagaren är skattskyldig för utdelning. Kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av näringsbetingade andelar är som huvudregel skattefri. Vid underprisöverlåtelse av en sådan andel ska uttagsbeskattning inte ske. Utdelningsbeskattning sker inte om näringsbetingade andelar överläts till underpris om

- förvärvaren är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma inom EES,
- förvärvaren äger andel i det överlåtande företaget direkt eller indirekt, och
- minst samma andel av andelarna i förvärvaren ska vara kvalificerade som andelen är kvalificerade andelar i det överlåtande företaget (23 kap. 2 § andra stycket IL).

Högsta förvaltningsdomstolen har kommit fram till att en fysisk person skulle utdelningsbeskattas vid värdeöverföring inom en oäkta koncern från en indirekt ägd utländsk juridisk person till ett direktägt svenskt aktiebolag. Den utländska juridiska personen var inte ett sådant utländskt bolag som enligt bestämmelserna i IL kunde äga näringsbetingade andelar. Det fanns därför ingen möjlighet att underlåta utdelningsbeskattning (RÅ 2007 not. 160).

7.17.4 Andelsbyten

Om avyttring sker av andel i ett företag till ett annat företag och ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget medges uppskov med beskattningen av kapitalvinst. För fysiska personer fastställdes tidigare ett uppskovsbelopp. Uppskovet medges numera enligt reglerna för framskjuten beskattning i 48 a kap. IL. Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL omfattar därför, efter de senaste lagändringarna, juridiska personer, delägare i svenska handelsbolag och obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Dessutom gäller bestämmelserna i 49 kap. IL för fysiska personer som innehar lagerandelar. Det som anges nedan avser bestämmelserna i 49 kap. IL.

För en utförligare redogörelse för reglerna om uppskov med beskattning av andelsbyte se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 31.

Uppskovstekniken Förutsättningar

För att uppskov ska kunna komma i fråga ska vissa förutsättningar och villkor vara uppfyllda. Ersättningen för andelarna ska vara marknadsmässig. Ett andelsbyte kan avgränsas så att viss del av aktierna avyttras mot kontant betalning och viss del byts mot aktier i köparbolaget. För de aktier som byts bort kan uppskov erhållas (RÅ 2002 ref. 27).

Säljaren

Är säljaren en fysisk person krävs att personen är bosatt i en stat inom EES eller stadigvarande vistas inom EES (19 kap. 8 § IL).

Köparen

Det köpande företaget ska vara en juridisk person av något av följande slag

- ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- ett utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a IL, eller

- ett annat utländskt företag, om det är en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat som är medlem i EU, som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 IL och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2 IL, utan valmöjlighet eller rätt till undantag (49 kap. 9 § IL).

Objektet	Den avyttrade andelen ska vara en andel i ett sådant företag som enligt vad ovan sagts kan vara köpare i ett andelsbyte.
Röstmajoritet	Det krävs att det köpande företaget vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker innehar andelar i det överlättna företaget med mer än 50 % av rösterna om inte särskilda skäl föreligger (49 kap. 12 § IL). Särskilda skäl har ansetts föreligga när ingen otillbörlig skatteförmån kan konstateras, jfr SRN 2003-10-23 (Skatteverkets rättsfallsprotokoll 32/03).
Utflyttning	Om en fysisk person som fått uppskov inte längre uppfyller villkoret om bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige ska uppskavsbeloppet tas upp som intäkt (49 kap. 26 § IL).
Ändring tax 2011	En anpassning av lagtexten till EU-rätten har skett på så sätt att om en fysisk person som fått uppskov inte längre uppfyller villkoret om bosättning i en stat inom EES eller stadigvarande vistelse inom EES ska uppskavsbeloppet tas upp som intäkt (49 kap. 26 § IL).
Benefik överlåtelse	Om äganderätten till en andel för vilken uppskov med beskattningen erhållits övergår genom benefik överlåtelse uppkommer en del frågor. För redogörelse av dessa frågor se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 31.3.
Underpris- underlåtelse	Reglerna om underprisöverlåtelser omfattar även andelar i svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska bolag. Om villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda inträder köparen i överlåtarens skattesituation såvitt avser uppskavsbelopp (49 kap. 21 § IL).
Uttag	Om däremot uttagsbeskattning ska ske av en mottagen andel ska uppskavsbelopp tas upp till beskattning (49 kap. 20 § IL). Uttagsbeskattning kan uppkomma i en situation då äganderätten till en andel inte övergår till någon annan. Det kan vara fråga om en andel som ingår i ett fast driftställe som på grund av skatteavtal inte längre ska beskattas i Sverige.

7.17.5 Fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar

Det var fram till och med den 14 februari 2008 inte möjligt att civilrättsligt genomföra fusioner eller fissioner mellan svenska

och utländska företag annat än vid bildande av europabolag. Från och med den 15 februari 2008 blev det möjligt att genomföra fusioner även mellan svenska aktiebolag och motsvarande utländska företag med hemvist inom EES, då aktiebolagslagen ändrades (SFS 2008:12).

Den generella skatterättsliga regleringen av såväl inhemska som internationella samgåenden mellan företag och företagsdelningar, baserat på fusionsdirektivet, finns in i 37 kap. IL. Bestämmelserna reglerar beskattningen av ett överlåtande och ett övertagande företag och om undantag från omedelbar beskattning ska medges på företagsnivå. Andelsägarna i ett överlåtande företag kan erhålla uppskov med beskattningen enligt bestämmelserna om andelsbyte.

För en utförligare redogörelse för reglerna vid fusion och fission samt för reglerna vid partiella fissioner och verksamhetsavyttringar, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336), avsnitt 16 och 17.

Fusioner

Med fusion avses en ombildning av företag som uppfyller följande villkor

1. Ett eller flera företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser övertas av ett annat företag.
2. Det eller de överlåtande företagen upplöses utan likvidation (37 kap. 3 § IL).

– vilka omfattas?

De företagsformer som omfattas är

- svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- utländska bolag enligt definitionen i 2 kap. 5 a § IL, och
- annat utländskt företag, om det är en utländsk juridisk person, som är hemmahörande i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 IL och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2 IL utan valmöjlighet eller rätt till undantag (37 kap. 9 § IL).

Ett företag ska anses vara hemmahörande i en medlemsstat om det enligt lagstiftningen i den staten är hemmahörande där i skattehänseende. Detta förutsätter att företaget inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Avsikten med villkoret är att undanta företag som enligt skatteavtal

- mellan medlemsstat och icke-medlemsstat anses ha hemvist utanför EU.
- skattskyldighet i Sverige** Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen eller fissionen ska ha varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av verksamheten och att inkomsten inte har varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Vidare krävs att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen eller fissionen blir skattskyldigt här i landet för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget har beskattats för och att inkomsten helt eller delvis inte är undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.
- skattemässig kontinuitet** Den grundläggande idén med en reglering som syftar till att skattemässigt underlätta fusioner är att sådana inte ska utlösa någon omedelbar beskattning hos det överlåtande företaget. I stället inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation.
- innebörden av undantaget från beskattning** Det överlåtande företaget ska inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen eller fissionen för det beskattningsår som avslutas genom ombildningen. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Detta innebär att det övertagande företaget i beskattningshänseende ska anses ha bedrivit det överlåtande företags verksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företaget. Inkomsten hos det övertagande företaget beräknas med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget för det beskattningsår under vilket fusionen avslutas och de utgående balansposterna hos det övertagande företaget. Övertagandet ska med andra ord ske retroaktivt.
- lager, inventarier etc.** Kontinuiteten innebär att den skattemässiga karaktären på överlåtna lagertillgångar, inventarier och kapitaltillgångar bibehålls hos det övertagande företaget. Detta gäller även om tillgångarna efter fusionen används på annat sätt hos det övertagande företaget. Tas inventarier eller andra tillgångar upp till ett högre värde i det övertagande företaget än som gällt i det överlåtande företags räkenskaper kvarstår rätten till räkenskapsenlig avskrivning om skillnaden tas upp som intäkt och fördelas på det aktuella beskattningsåret och följande två beskattningsår. Om det övertagande företaget tar upp övertaget lager till ett högre värde anses uppskrivning ha skett och beloppet beskattas (prop. 1998/99:15 s. 224).

- **reserver** Kontinuitet gäller även för obeskattade reserver i form av t.ex. periodiseringsfond och ersättningsfond samt uppskov enligt reglerna om andelsbyten.
- **underskott** Rätten till avdrag för underskott hos det överlåtande företaget övergår på det övertagande företaget, dock med iakttagande av en beloppsspärr och en fusions spärr för att inte begränsningarna i 40 kap. 9–19 §§ IL av rätten till avdrag för underskott efter ägarförändringar ska urholkas. Även rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på andelar m.m. övergår på det övertagande företaget. I sistnämnda avseende ska begränsningsregeln för fåmansföretag upprätthållas. Dessutom föreligger rätt till avdrag för sådana kvarstående underskott hos delägare i vissa utländska juridiska personer som regleras i 14 kap. 11 § IL.
- **fusionsvederlag** Vid andra fusioner än de där ett helägt dotterföretag går upp i sitt moderföretag, erhåller andelsägarna i det överlåtande företaget ersättning i form av fusionsvederlag. Andelarna anses i detta fall ha avyttrats och utslocknar när företaget upplöses (44 kap. 8 § 3 IL).

På ägarnivån får bestämmelserna om andelsbyten tillämpas. Reglerna gäller oavsett om villkoren för tillämpning av fusionsreglerna på bolagsnivån är uppfyllda.
- **tillämplighet** Eftersom civilrättslig reglering av internationella fusioner saknats fram till den 15 februari 2008 har reglerna i första hand haft praktisk betydelse vid fusioner mellan svenska företag. Bestämmelserna kan dock bli tillämpliga om t.ex. två utländska företag fusioneras och en verksamhetsgren såväl före som efter fusionen knyts till ett fast driftställe i Sverige under förutsättning att inkomsten från driftstället inte är undantagen från beskattning till följd av skatteavtal (jfr RÅ 1990 not. 507). Vid fusion mellan två svenska företag upprätthålls kontinuitet även för verksamhet som bedrivs utomlands, under förutsättning att inkomsten från verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Det saknar betydelse om utländska företag som fusioneras är hemmahörande i EU-länder eller i andra länder, bortsett från att definitionerna av företag är delvis olika.
- **gränsöverskridande fusion** Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att en gränsöverskridande fusion är kvalificerad såvitt avser verksamhet för vilken det överlåtande företaget varit och det övertagande företaget blivit skattskyldigt (RÅ 2009 ref. 35).

- **omvänd fusion** I ett annat mål har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att reglerna om fusion i 37 kap. IL blir tillämpliga även vid en omvänd fusion och att kvarstående underskott hos överlåtaren utlöser beloppsspärren (RÅ 2009 ref. 5).
- **avskattning/
fiktiv avräkning** En allmän förutsättning för undantag för omedelbar avskattning är att övertagna tillgångar och förpliktelser knyts till ett fast driftställe i Sverige (kravet på skattskyldighet i Sverige måste vara uppfyllt). Om det överlåtande företaget finns i Sverige och det övertagande i ett annat EU-land kan fortsatt kontinuitet inte upprätthållas om det fasta driftstället är beläget utanför Sverige. I artikel 10 i fusionsdirektivet krävs att en medlemsstat i ett sådant fall ska ge skattelättnad som om den skatt som skulle ha utgått i det andra landet i frånvaro av lagstiftning där enligt direktivet faktiskt hade utgått. Avskattning sker enligt 37 kap. 30–30 a §§ IL genom att avvecklingen av det fasta driftstället beskattas och bestämmelserna om avdrag respektive avräkning av utländsk skatt tillämpas på den fiktiva skatt som skulle ha utgått i driftställestaten om direktivet inte gällt. En förutsättning för att bestämmelserna ska aktualiseras är att inkomsten från den utländska verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige enligt ett skatteavtal. Ett ej överklagat förhandsbesked, SRN 2001-04-06 (Skatteverkets rättsfallsprotokoll 11/01) behandlade frågan om avräkning av fiktiv skatt vid försäljning till underpris av verksamhet vid fast driftställe i Spanien till spanskt närstående bolag och anskaffningsvärdet på vederlagsandelarna i det spanska bolaget. Omständigheterna var följande:
- AB bedrev verksamhet vid en spansk filial som konstituerade fast driftställe i Spanien. Bolaget övervägde att överlåta samtliga sina tillgångar och skulder i filialen till ett spanskt bolag, som indirekt ägdes av AB. Avyttringen skulle ske till marknadsvärde och vederlag utgå i form av andelar i det spanska bolaget. Det kan tilläggas att Spanien 1991 implementerade EG:s fusionsdirektiv. Utan de interna regler i Spanien som blev följden av implementeringen hade avyttringen beskattats med en skattesats om 35 % på ett underlag som utgjorts av skillnaden mellan marknadsvärdet och bokfört/ skattemässigt nettovärde på tillgångarna i filialen. AB önskade svar på frågan om bolaget fick avräkning för den skatt som skulle ha utgått i Spanien på grund av överlåtelsen i enlighet med bestämmelserna i 38 kap. 19 § jämförda med 37 kap. 30 § IL. Skatterättsnämnden uttalade att sökandebolaget, var berättigat till avräkning av den skatt som skulle ha betalats om

avyttringen hade beskattats i Spanien. Avyttringen var att betrakta som en sådan överlåtelse av tillgångar som avses i fusionsdirektivet och nämnda bestämmelser i IL är ett genomförande av artikel 10 p. 2 i direktivet.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att anskaffningsvärdet på mottagna andelar i en situation motsvarande den ovan beskrivna ska anses motsvara marknadsvärdet (RÅ 2002 ref. 101).

- Fissioner**
- Syftet med en fission (delning) kan vara att uppnå koncentration av en viss kärnverksamhet eller att få en värdering av olika verksamhetsgrenar genom marknadsnotering.
- **definition**
- Med fission avses en ombildning av företag som uppfyller följande villkor
1. Ett företags samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser ska övertas av två eller flera andra företag.
 2. Det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation (37 kap. 5 § IL).
- Skatterättsnämnden har ansett att fission av utländska dotterföretag inte utlöser inkomstbeskattning, trots att villkoren i 37 kap. 5 § IL inte uppfyllts. Omkostnadsbeloppet för aktierna i det ursprungliga dotterföretaget fördelades mellan aktierna i det bolaget och aktierna i det från detta fissionerade bolagen i förhållande till marknadsvärdena på bolagen vid tidpunkten för fissionen (SRN 2002-10-09, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 2002/24. Jfr även RÅ 1999 not. 285).
- **fissionsvederlag**
- För fissionsvederlag finns samma reglering som för fusionsvederlag (37 kap. 13 § IL).
- Partiella fissioner**
- Bestämmelser om partiell fission finns i 38 a kap. IL. En partiell fission definieras som en omstrukturering där ett företag överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag. Det överlåtande företaget ska behålla minst en verksamhetsgren. Ersättningen ska vara marknadsmässig och lämnas till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget. Ersättningen kan bestå av andelar eller pengar. Det överlåtande företaget ska inte beskattas för överlåtelsen. Det övertagande företaget tar över det skattemässiga värdet på överlåtna tillgångar. Ersättningen till andelsägarna i det överlåtande företaget ska behandlas som utdelning men inte föranleda beskattning om den utgår i form av andelar i det övertagande företaget. Anskaffningsutgiften på

andelarna i det överlåtande företaget ska fördelas mellan dessa andelar och mottagna andelar i det övertagande företaget.

Vad som avses med verksamhetsgren redogörs för något stycke längre fram i detta avsnitt.

**Verksamhets-
avyttringar**

Reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL kan ses som ett komplement till reglerna om andelsbyten. Genom regler av det förra slaget kan även en verksamhetsgren i t.ex. ett aktiebolag säljas mot vederlag av andelar i det köpande företaget utan att omedelbar beskattning sker. Bestämmelserna har betydelse bl.a. i samband med bolagisering av svenska filialer till utländska företag (jfr RÅ 1993 not. 698).

– definition

En verksamhetsavyttring innebär en överlåtelse vid vilken ett företags samtliga tillgångar i dess näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag mot vederlag i form av andelar i det köpande företaget. Skattskyldighet i Sverige krävs för den avyttrade verksamheten för både säljande och köpande företag. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna kan ersättningen lämnas också i form av att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

Vederlaget ska vara marknadsmässigt och överstiga summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna. Det innebär att reglerna inte är tillämpliga i förlustsituationer. Om förlust uppkommer vid en verksamhetsavyttring är den avdragsgill enligt allmänna regler.

Undantag från omedelbar beskattning vid en verksamhetsavyttring är frivilligt och kräver att både det köpande och det säljande företaget begär det.

**– verksamhets-
gren**

Med verksamhetsgren avses enligt fusionsdirektivet alla tillgångar och skulder i t.ex. en division som från organisatorisk synpunkt bildar en oberoende affärsverksamhet, dvs. en enhet som kan fungera självständigt (an entity capable of functioning by its own means). Enligt IL utgör en verksamhetsgren en sådan del av en rörelse som lämpar sig att avskiljas till en självständig rörelse (2 kap. 25 § IL). Definitionen i fusionsdirektivet och i IL skiljer sig således åt. Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en verksamhetsgren enligt 2 kap. 25 § IL inte kan omfatta enbart värdepapper (RÅ 2001 not. 24, RÅ 2003 not. 132 och RÅ 2004 ref. 1). Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det inte kan uteslutas att värdepapper utgör en verksamhetsgren enligt fusionsdirektivets definition.

Även om värdepapper enligt fusionsdirektivets definition skulle kunna utgöra en verksamhetsgren kan de svenska reglerna enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte ges en så vidsträckt tolkning att en verksamhetsgren kan utgöras av enbart aktier i dotterbolag. Förutsättningarna för att tillämpa bestämmelserna om partiell fission förelåg därför inte (RÅ 2008 not. 22).

**– inventarier,
lager etc.**

Vad gäller lager, fordringar och liknande tillgångar ska avyttring anses ha skett för deras skattemässiga värden. Det köpande företaget anses ha anskaffat tillgångarna för samma värde. Om det köpande företaget tar upp tillgångarna till ett högre värde ska skillnaden tas upp som intäkt. Tas inventarier eller andra tillgångar upp till ett högre värde i det övertagande företaget än som gällt i det överlåtande företagens räkenskaper kvarstår rätten till räkenskapsenlig avskrivning om skillnaden tas upp som intäkt och fördelas på det aktuella beskattningsåret och följande två beskattningsår.

– kapitaltillgångar

Beträffande kapitaltillgångar gäller att det säljande företaget inte ska ta upp någon intäkt eller göra avdrag på grund av avyttringen. Det köpande företaget inträder i det säljande företagens skattemässiga situation. Någon återföring av värdeminskningsavdrag eller värdehöjande reparationer i fråga om fastighet eller bostadsrätt ska inte ske hos det säljande företaget i samband med verksamhetsavyttringen.

– fonder

Periodiseringsfond och ersättningsfond får övertas av det köpande företaget om båda företagen yrkar det. Om verksamhetsavyttringen avser en verksamhetsgren får periodiseringsfonder och ersättningsfonder tas över efter proportionering av fonderna i relation till förhållandet mellan skattemässigt värde på överlåtna tillgångar och skattemässigt värde på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen.

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

– underskott

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

7.17.6 Lex ASEA

Lex ASEA-reglerna innebär att ett svenskt moderbolag, eller i vissa fall ett utländskt bolag, under vissa förutsättningar kan

dela ut andelarna i ett svenskt eller utländskt dotterföretag till sina ägare utan någon omedelbar beskattning av utdelningen. Reglerna finns i 42 kap. 16–16 a §§ IL. Tekniskt sett är reglerna konstruerade så att mottagen utdelning är skattefri. I stället beskattas mottagaren av utdelningen när andelarna säljs.

För en utförligare redogörelse för Lex ASEA-reglerna, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336), avsnitt 19.

Villkor för skattefrihet

Utdelning från ett företag är skattefri om den utgår i form av aktier i ett dotterföretag under följande förutsättningar:

- det utdelande bolaget ska vara ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag, enligt 2 kap. 5 a § IL, som motsvarar ett svenskt aktiebolag och hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte,
- det utdelade dotterföretaget ska vara ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag i den mening som anges i 2 kap. 5 a § IL,
- utdelningen ska lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,
- aktierna i moderbolaget ska vara föremål för sådan kontinuerlig notering som kan betraktas som marknadsnotering,
- det utdelade företaget ska vara ett dotterföretag men det behöver inte vara helägt,
- samtliga andelar i dotterföretaget ska delas ut,
- andelar i dotterföretaget får efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget och
- det utdelade dotterföretagets verksamhet ska till huvudsaklig del bestå av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagts röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att med företag som tillhör samma koncern som moderbolaget avses även utländska företag (RÅ 2008 not. 22).

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om Lex ASEA-reglerna kan bli tillämpliga när det utdelande bolaget hör hemma i Schweiz. Fråga var om kravet på att det utdelande företaget, när fråga är om ett utländskt bolag, måste höra hemma i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Högsta förvaltningsdomstolen ställde frågan till EU-domstolen som kom fram till att den svenska lagstiftningen i 42 kap. 16 a § IL medför en restriktion för kapitalrörelserna mellan medlemsstater och tredjeland som i princip är förbjudet enligt EU-rätten, men att kontrollvillkoret (kravet på skatteavtal med artikel om informationsutbyte) kunde rättfärdigas av behovet av en effektiv skattekontroll (C-101/05 Skatteverket mot A). Högsta förvaltningsdomstolen kom, efter EU-domstolens avgörande, fram till att kontrollvillkoret för Lex ASEA-reglerna kontra tredjeland kan rättfärdigas men är beroende av om det går att kontrollera att samtliga förutsättningar för skattefrihet är uppfyllda (RÅ 2008 ref. 44).

7.18 Utdelning från utländsk juridisk person

Moder-dotterbolagsdirektivet

Rådets direktiv 90/435/EEG, det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet, har tillkommit för att motverka dubbelbeskattnings vid vinstutdelning från utländska dotterbolag. Direktivet har implementerats genom bestämmelserna i 24 kap. 16 § IL, skattefri utdelning på näringsbetingad andel, och 4 § Kupl.

Utdelning på en näringsbetingad andel är skattefri om vissa villkor är uppfyllda (24 kap. 17 § IL). Skattefriheten gäller inte utdelning från investmentföretag eller från s.k. Lundinbolag (24 kap. 18–19 §§ IL). Högsta förvaltningsdomstolen har dock funnit att den s.k. Lundinregeln strider mot EU-rätten när det inte är fråga om oredlighet eller missbruk (RR 2010-12-30, mål nr 1662-09). Skattefriheten gäller inte heller utdelning på marknadsnoterad andel om andelen avyttras eller upphör att vara näringsbetingad inom ett år från det att andelen blivit näringsbetingad hos innehavaren (24 kap. 20–22 §§ IL).

För en utförligare redogörelse av reglerna om skattefri utdelning på andelar, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336) avsnitt 22.

Näringsbetingade andelar

Med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Genom att det inte anges att det ska vara fråga om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening följer att motsvarande utländska företeelser omfattas (2 kap.

2 § IL och 24 kap. 13 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om den ryska associationsformen obshchestvo s ogranichennoj otvetstvennost'ju (OOO) motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Vid sin bedömning har Högsta förvaltningsdomstolen först gjort en civilrättslig jämförelse mellan ett ryskt OOO och ett svenskt aktiebolag. Härvid har framkommit att delägarna i ett ryskt OOO inte är personligen ansvariga för bolagets skulder samt att det även i övrigt till stor del civilrättsligt sett överensstämmer med ett svenskt aktiebolag. Dock finns skillnader, delägarna i ett OOO äger procentuella andelar i bolaget dvs. inte aktier och en delägare kan uteslutas. Högsta förvaltningsdomstolen menar emellertid att dessa avvikelser får anses sakna betydelse i sammanhanget. Det anges även att det, genom att tillskjuta kapital, går att träda in i ett OOO samt att det går att träda ut ur bolaget mot rätt att få del av associationens nettotillgångsmassa. Samtidigt sägs att detta sistnämnda är att likna vid nyemissioner och inlösen av aktier i ett svenskt aktiebolag. Sammantaget kommer Högsta förvaltningsdomstolen fram till att vid en civilrättslig jämförelse får ett ryskt OOO anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Därefter konstateras att det även krävs att ett OOO är ett eget inkomstskattesubjekt i hemlandet. Då detta krav, enligt uppgifter, är uppfyllt så finner Högsta förvaltningsdomstolen att ett ryskt OOO motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar (RÅ 2009 ref. 100). Dessutom har Skatterättsnämnden i ett flertal förhandsbesked, som inte överklagats av Skatteverket, ansett att utländsk juridisk person motsvarat svenskt aktiebolag. Det har gällt bolag i bl.a. Nederländska Antillerna (SRN 2009-04-07, dnr 2-09/D), Gibraltar (SRN 2009-02-24, dnr 49-08D) och Storbritannien (SRN 2009-02-24, dnr 94-08D).

Andelen ska ägas av svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening (dock ej investmentföretag), svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte är undantagen från skattskyldighet, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller utländskt bolag (enligt 2 kap. 5 a § IL) hemmahörande inom EES och som motsvarar tidigare angivna svenska företag (24 kap. 13 § IL). För att reglerna om skattefri utdelning ska bli aktuella krävs att utdelningen kan bli föremål för beskattning här i Sverige, t.ex. genom att andelen kan anses knuten till ett fast driftställe som det utländska bolaget har här (se prop. 2000/01:22 s. 104).

Lagerandelar i företag inom EU

Andelen ska vara kapitaltillgång. När det gäller andel i företag hemmahörande i en utländsk stat som är medlem i EU ska den anses vara näringsbetingad även om den utgör en lagertillgång. I tidigare utgåvor av denna handledning (utgåvor före 2008) har det angetts att det därutöver inte finns några ytterligare villkor för skattefrihet. På en fråga om hur bestämmelsen om lagerandelar i 24 kap. 16 § IL ska tolkas, anser Skatteverket att innehavet måste uppgå till tio procent eller mer av andelskapitalet för att utdelningen ska vara skattefri (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 388919-07/111). Som nämnts ovan är den svenska lagstiftningen anpassad till moder-dotterbolagsdirektivet som bl.a. kräver att utdelning från bolag inom EU ska vara skattefri om andelskapitalet uppgår till femton procent eller mer. Av prop. 1994/95:52 framgår att avsikten med anpassningen var att reglerna inte ska gå utöver de krav som direktivet ställer. Skatteverket anser att direktivets krav är uppfyllda när innehavet av lagerandelar uppgår till tio procent eller mer av andelskapitalet. Eftersom denna bedömning inte överensstämmer med Skatteverkets tidigare ståndpunkt ska ställningstagandet tillämpas på Skatteverkets initiativ tidigast vid 2009 års taxering för tid efter den 1 januari 2008 (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 650899-07/111).

Om andelen är marknadsnoterad krävs att det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar minst 10 % av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Om andelen avser ett företag hemmahörande i en utländsk stat inom EU är villkoret uppfyllt även om ägarföretagets andelsinnehav uppgår till minst 10 % av kapitalet i företaget.

Vidare finns en betinganderegeln som innebär att även mindre innehav kan omfattas (24 kap. 14 § första stycket 3 IL). Det krävs då att innehavet betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av närstående företag. Med avseende på betingandevillkoret äger tidigare praxis fortfarande relevans (jfr t.ex. RÅ 1968 Fi 2036, RÅ 1970 ref. 52, RÅ79 Aa 122 och RÅ80 1:50). De särskilda utdelningsbestämmelser för förvaltningsföretag, som tidigare fanns i 24 kap. 13–14 §§ IL, har tagits bort. Betingandevillkoret torde inte kunna vara uppfyllt för ett företag som enligt äldre rätt skulle ha utgjort ett förvaltningsföretag. Anledningen härtill är att Högsta förvaltningsdomstolen ansett att förvaltning av värdepapper inte utgör rörelse (RÅ 2001 ref. 6).

**Nyhet tax 2011 –
även handelsbolag
och delägar-
beskattad
utländsk juridisk
person i stat inom
EES**

Genom SFS 2009:1413 har andelar i handelsbolag, eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES, och andelar ägda av handelsbolag, eller av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES, infogats i systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttring som sker efter ikraftträdandet, dock finns en del övergångsbestämmelser.

7.19 Avyttring av aktier och andelar i utländska juridiska personer

Kapitalvinst på utländska andelar är i princip skattepliktig. Precis som för utdelningar föreligger dock ett betydelsefullt undantag för kapitalvinst på näringsbetingade andelar i bolagssektorn. Bestämmelserna finns i 25 a kap. IL.

En kapitalvinst på näringsbetingade delägarätter ska inte tas upp i annat fall än om det är fråga om avyttring av skalbolag (25 a kap. 5 § första stycket IL). En kapitalförlust får enligt samma bestämmelse dras av bara om motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp (25 a kap. 5 § andra stycket IL). Härigenom uppnås en likformig behandling av kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade delägarätter.

I fråga om marknadsnoterade delägarätter gäller, på liknande sätt som vid utdelning, ett tidsvillkor. Kapitalvinsten är skattefri bara om delägarätten under en sammanhängande tid om ett år närmast före avyttringen har varit näringsbetingad hos säljaren. Vid tillämpning av tidsvillkoret gäller en turordning innebärande att en senare förvärvad delägar rätt ska anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad delägar rätt av samma slag och sort.

För en utförligare redogörelse för reglerna om skattefri kapitalvinst på andelar, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336) avsnitt 22.

**Näringsbetingade
andelar**

Definitionen av näringsbetingade andelar är densamma som gäller vid utdelning (2 kap. 1 § andra stycket IL och 24 kap. 13 § IL). Genom att det inte anges att det ska vara fråga om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening följer att motsvarande utländska företeelser omfattas (2 kap. 2 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett ryskt OOO motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestäm-

melserna om näringsbetingade andelar (RÅ 2009 ref. 100). Se avsnittet 7.18 om utdelning.

**Näringsbetingade
aktiebaserade
delägarätter**

Även näringsbetingade aktiebaserade delägarätter kan omfattas av skattefriheten. Med aktiebaserad delägarätt avses en rätt på grund av teckning av aktier, teckningsrätt, fondaktierätter, inlösenrätter eller säljrätt som avser aktier. Delägarätten ska anses vara aktiebaserad bara om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier i samma företag som rätten hänför sig till. Om förvärvet av rätten grundas på näringsbetingade aktier i det företag som rätten hänför sig till är den aktiebaserade delägarätten näringsbetingad. Rätten ska således ha erhållits på grund av aktieinnehavet och inte ha förvärvats från utomstående (25 a kap. 4 § IL).

**Avyttrande
företaget**

Skattefriheten vid avyttring av näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter omfattar samma kategorier av skattskyldiga som vid skattefri utdelning nämligen svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening (dock ej investmentföretag), svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte är undantagen från skattskyldighet, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller utländskt bolag (enligt 2 kap. 5 a § IL) hemmahörande inom EES och som motsvarar tidigare angivna svenska företag (25 a kap. 3 § IL). För att reglerna om skattefrihet ska bli aktuella krävs att kapitalvinsten kan bli föremål för beskattning här i Sverige, t.ex. genom att delägarätten omedelbart före avyttringen kan anses varit knuten till ett fast driftställe som de det utländska bolaget har här (prop. 2002/03:96).

**Kapitalvinst/
Skalbolag**

Om det uppkommer kapitalvinst och delägarätten hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 25 a kap. 18 § IL, ska ersättningen tas upp såvida inte någon andel i det avyttrade företaget är marknadsnoterad eller avyttringen grundats på likvidation eller konkurs och såvida det inte finns särskilda skäl enligt 25 a kap. 13 § IL.

Om det avyttrade företaget är en utländsk juridisk person ska skalbolagsbeskattning ske bara om den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för avyttringen eller den juridiska personen, direkt eller genom företag i intressegemenskap, äger eller under de senaste tre åren har ägt en delägarätt i icke marknadsnoterat svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av nämnda tid om den personen motsvarade ett svenskt aktiebolag och delägarätten inte är

	marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening (25 a kap. 9–10 §§ IL).
Ej näringsbetingade andelar i utländska juridiska personer	För kapitalvinster och kapitalförluster på ej näringsbetingade andelar i utländska juridiska personer gäller i princip skatteplikt och avdragsrätt. Avdragsrätten för kapitalförlust på marknadsnoterade andelar som inte kvalificerar som näringsbetingade på grund av tidsvillkoret och på kapitalplaceringsandelar hamnar i den s.k. aktiefällan (48 kap. 26 § IL).
CFC-bolag	Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att reglerna för kapitalvinst på aktier ska användas när andelar i ett CFC-bolag avyttras (RÅ 1992 ref. 94). Högsta förvaltningsdomstolen framhöll att det i lagstiftningsärendet inte förekom några uttalanden av innebörd att ett aktiebolag på grund av sitt delägarskap i ett utländskt bolag borde beskattas för kapitalvinst enligt andra regler än dem som annars gäller för aktieförsäljningar. Att andelsägaren tidigare tillgodogjort sig avdrag för löpande underskott påverkade inte beräkningen av en kapitalförlust vid avyttring av andelarna. Andelar i ett CFC-bolag kan således vara näringsbetingade om förutsättningarna här för är uppfyllda. En kapitalvinst på en andel i ett CFC-bolag är då inte skattepliktig och en förlust inte avdragsgill om förutsättningarna enligt 25 a kap. IL är uppfyllda. På motsvarande sätt kan en utdelning vara skattefri om bestämmelserna i 24 kap. IL är uppfyllda.
Försäljning av andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person – omfattas av bestämmelserna i 52 kap. IL	Högsta förvaltningsdomstolen har prövat vad som gäller vid avyttring av andelar i ett tyskt Kommanditgesellschaft. Högsta förvaltningsdomstolen slog inledningsvis fast att dåvarande särskilda reglerna i 28 § SIL om beräkning av realisationsvinst vid avyttring av andel i handelsbolag uteslutande avsåg svenska handelsbolag. Vidare kunde dåvarande uppräknings i 27 § 1 mom. SIL inte anses omfatta en andel i en sådan utländsk association som motsvarar ett svenskt handelsbolag, (jfr prop. 1989/90:110 s. 430–434). Inte heller förhållandena i RÅ 1992 ref. 94, som avsåg en utländsk association motsvarande ett svenskt aktiebolag, gav något stöd för att reglerna om aktieförsäljning skulle tillämpas vid försäljning av andelar i utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att de dåvarande bestämmelserna i 24 och 31 §§ SIL (numera bestämmelserna i 52 kap. IL) var de som skulle tillämpas vid beräkningen av realisationsvinst på de ifrågavarande andelarna (RÅ 1997 ref. 36).

**Nyhet tax 2011 –
även handelsbolag
och delägar-
beskattad
utländsk juridisk
person i stat inom
EES**

Genom SFS 2009:1413 har andelar i handelsbolag, eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES, och andelar ägda av handelsbolag, eller av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES, infogats i systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttring som sker efter ikraftträdandet, dock finns en del övergångsbestämmelser.

7.20 Vissa fåmansföretagsanknutna frågor

Den generella definitionen av ett fåmansföretag återfinns i 56 kap. 2, 3 och 5 §§ IL. I 56 kap. 4 § IL definieras fåmanshandelsbolag. Dessutom gäller enligt 57 kap. 3 § IL ett s.k. utvidgat fåmansföretagsbegrepp vid tillämpning av reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst. Vad gäller beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, se avsnitt 7.21. Definitionen av fåmansföretag respektive fåmanshandelsbolag omfattar även motsvarande utländska juridiska personer (56 kap. 2 och 4 §§ jfr med 2 kap. 2 § IL).

För en utförlig redogörelse för bl.a. definitionen av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336) avsnitt 9 samt Skatteverkets allmänna råd SKV A 2006:12.

**Tillskott av
kapitalvinst-
beskattade
tillgångar**

Bestämmelser om uttagsbeskattning i inkomstslaget kapital finns i 53 kap. IL. Uttagsbeskattning ska ske vid överlåtelse av kapitalvinstbeskattade tillgångar till utländsk juridisk person hemmahörande i en stat utanför EES utan ersättning eller till underpris (53 kap. 6–8 §§ IL). Bestämmelserna tillämpas om överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat utanför EES till vilken överlåtelsen görs. Överlåtelse till utländsk juridisk person utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde ska därmed behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Den sammanlagda anskaffningsutgiften för överlåtarens och närståendes andelar ska, om ersättning inte lämnats, ökas med ett belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde, och annars med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

Syftet med reglerna är att motverka skatteundandragande, t.ex. genom att en ägare till ett fåmansföretag inför en förestående utflyttning säljer sina aktier i bolaget till ett utländskt företag som han äger. Samma effekt kan emellertid uppnås vid försäljning till ett svenskt företag som är dotterföretag till säljarens utländska företag. Reglerna är tillämpliga även på sådana överlåtelser (53 kap. 6 § första stycket 1 och 2 IL).

7.21 Beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Reglerna i 57 kap. IL innebär bl.a. att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i ett fåmansföretag behandlas som inkomst av kapital i den utsträckning inkomsten kan anses utgöra normal kapitalavkastning, medan eventuell överskjutande utdelning och viss andel av kapitalvinst beskattas som intäkt av tjänst.

För en utförlig redogörelse för reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336), avsnitt 10.

Kvalificerade andelar kan innehas av såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga personer.

Begränsat skattskyldig delägare

Innehar en begränsat skattskyldig person andelar i ett fåmansföretag omfattas eventuell utdelning av reglerna i KupL. I KupL finns inga regler om fördelning mellan tjänst och kapital, dvs. det är endast kupongskatt som ska betalas på utdelningen. Skatteverket anser därför att blankett K10 inte behöver lämnas (Skatteverket 2009-01-29, dnr 131 109683-09/111).

CFC-bolag

Inkomst från en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster ska under vissa förutsättningar beskattas hos delägaren (se vidare avsnitt 7.4 och 7.5). I sådant fall beskattas inte motsvarande utdelning från den utländska juridiska personen (42 kap. 22 § IL).

Skatteverket anser att ett CFC-bolag, som enligt lagstiftningen i det land det hör hemma motsvarar ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, kan vara ett fåmansföretag. Kapitalvinst och utdelning från andelar i CFC-bolag beskattas i inkomstslaget tjänst om villkoren i 57 kap. är uppfyllda. Till den del delägaren beskattats för överskottet i CFC-bolagets verksamhet beskattas dock inte lämnad utdelning (Skatteverket 2007-04-05, dnr 131 159250-07/111).

Tid då delägaren varit begränsat skattskyldig – inflyttning till Sverige

Fråga har ställts om hur gränsbelopp, sparad utdelningsutrymme och sparad lättadsutrymme ska beräknas på kvalificerade andelar i utländskt fåmansföretag för tid då delägaren varit begränsat skattskyldig. Att utdelning och kapitalvinst i vissa fall ska tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital innebär, enligt Skatteverkets uppfattning, att bestämmelserna endast är tillämpliga på utdelning som lämnas och kapitalvinst som uppkommer för tid då beskattning sker enligt IL, dvs. för tid under vilken personen varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Sparat utdelnings- och lättadsutrymme får, enligt den svenska lagstiftningen, bara beaktas vid utdelning och kapitalvinst enligt 57 kap. 20 och 21 §§ IL om personen varit obegränsat skattskyldig det år för vilket beräkning ska ske. En delägare av utländska fåmansföretag beskattas efter inflyttning till Sverige för samma inkomst som i Sverige bosatta fåmansdelägare, varför bestämmelserna enligt Skatteverkets uppfattning hindrar den fria rörligheten för arbetstagare och för unionsmedborgare. Skatteverket anser därför att om ägaren av ett fåmansföretag hemmahörande i ett land inom EES invandrar till Sverige från ett land inom EES ska gränsbelopp, sparad utdelningsutrymme och sparad lättadsutrymme beräknas utan avseende på att delägaren tidigare år varit bosatt i ett annat land inom EES och begränsat skattskyldig i Sverige (Skatteverket 2007-11-16, dnr 131 768247-06/111).

Delägaren blir begränsat skattskyldig – utflyttning från Sverige

En situation där delägaren flyttar från Sverige och blir begränsat skattskyldig skiljer sig från inflyttningssituationen ovan. I en utflyttningssituation är delägaren skattskyldig för kapitalvinst efter utflyttningen under hela den period som anges i 3 kap. 19 § IL. Bestämmelserna i 57 kap. IL är därför tillämpliga även efter utflyttningen varför viss del av vinsten kan bli beskattad i inkomstslaget tjänst. Skatteverket anser därför att en fördelning av vinsten mellan tjänst och kapital ska göras och att blankett K10 ska lämnas vid försäljningen. Vid beräkningen får sparad utdelnings- och lättadsutrymmer beräknas för tiden fram till försäljningen. Detta då den begränsat skattskyldige delägaren är skattskyldig för kapitalvinst även efter utflyttningen under hela den tid som anges i 3 kap. 19 § IL (Skatteverket 2009-01-29, dnr 131 109683-09/111).

Skatteavtal kan begränsa beskattningsrätten

Noteras ska att Sveriges rätt att beskatta utdelning och kapitalvinst hos den utflyttade delägaren kan begränsas av skatteavtal.

7.22 Begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag

Lättnadsreglerna i 43 kap. IL har avskaffats fr.o.m. inkomståret 2006. Reglerna innebar att det var möjligt att beräkna ett utrymme för skattefri del av utdelning på andelar i onoterade företag, ett s.k. lättnadsbelopp. Om utdelningen ett visst år understeg lättnadsbeloppet fick återstående belopp sparas till kommande beskattningsår. Enligt övergångsbestämmelser får sparad lättnadsutrymme vid utgången av år 2005 utnyttjas under beskattningsåren 2006–2010 i inkomstslaget kapital.

I stället för lättnadsreglerna har skattesatsen sänkts för den del av utdelningar och kapitalvinster från fåmansföretag som beskattas i inkomstslaget kapital från 30 % till 20 % (57 kap. 20 respektive 21 §§ IL). För onoterade andelar som inte är kvalificerade har skattesatsen reducerats till 25 % (42 kap. 15 a § IL). Beträffande äldre regler, se denna handledning utgåva 10 (2006) eller tidigare.

7.23 Beskattning vid likvidation, konkurs, fusion m.m.

Utskiftning eller dylikt från aktieföretag behandlas inom ramen för kapitalvinssystemet. Det innebär att andel anses avyttrad mot ett vederlag som svarar mot utskiftat belopp. Med avyttring jämställs det fallet att andelarna i ett företag förlorar sitt värde på grund av företagets konkurs, likvidation eller vissa former av fusion eller fission (44 kap. 7–8 §§ IL). Såvitt gäller konkurs i svenska företag har rätten till avdrag för förlust tidigare lagts för att undvika en konstlad handel med andelar i företag som försatts i konkurs. Avdrag medges för förlust när den i praktiken inträffar dvs. vid konkursutbrottet. När det gäller konkurs i utländska företag anses avyttring däremot föreligga först i och med att företaget har upplösts. Det betyder att avdragsrätten inträder när konkurs har avslutats. Enligt Skatteverkets uppfattning strider det dock mot EU-rätten att inte anse en andel i ett företag hemmahörande inom EU/EES-området avyttrad redan när företaget försatts i konkurs (Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 657566-04/111).

Om konkursen avslutas med överskott ska företaget träda i likvidation (25 kap. 51 § ABL). Avyttring av värdepapper anses föreligga när företaget träder i likvidation (44 kap.

7 § IL). För att säkerställa att utskiftade belopp behandlas som vederlag vid avyttring anses avyttring föreligga redan när beslut fattas om att bolaget ska träda i likvidation. Lydelsen av bestämmelsen är generellt utformad och torde även omfatta utländska bolag.

Skatteverket anser att utbetalning från bolag till begränsat skattskyldig fysisk person i samband med likvidation ska beskattas som utdelning enligt 2 § andra stycket KupL och att bestämmelserna i EUF-fördraget i förekommande fall måste beaktas vid beskattningen (Skatteverket 2004-10-12, dnr 130 598782-04/111). Frågor om kupongskatt tas upp i avsnitt 11.

I USA finns förfaranden kallade Liquidation i Chapter 7 och Reorganization i Chapter 11 i Bankruptcy Code. Skatteverket anser att ett förfarande enligt Chapter 7 kan jämföras med likvidation och att förfarandet enligt Chapter 11 inte kan jämföras med konkurs eller likvidation. Ett Chapter 11 förfarande syftar till att rekonstruera företaget. Rekonstruktionen kan gå till på olika sätt och den kan även misslyckas helt eller delvis. Om rekonstruktionsplanen innebär ett beslut om likvidation anses bolaget ha trätt i likvidation vid det tillfället. Medför rekonstruktionsplanen att andelar och fordringar byts ut mot andelar och fordringar anses en avyttring ha skett vid bytet. Om rekonstruktionsplanen medför att andelarna dras in eller på annat sätt upphör att existera utan att detta sker i samband med byte mot nya andelar jämföras det med likvidation (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 662138-08/111).

Om ett aktiebolag upplöses genom fusion enligt 23 kap. 1 § ABL, 10 kap. 18–25 §§ lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse eller 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713) anses andel avyttrad, varför reglerna i 44 kap. IL om kapitalvinst är tillämpliga. Detsamma gäller även ett utländskt bolag om bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande.

Även nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av andelar jämföras med avyttring eftersom aktieägaren definitivt avhänder sig andelarna. Inlösen av aktier i fåmansföretag behandlas dock som utdelning (57 kap. 2 § första stycket IL).

Utbetalning från ett svenskt aktiebolag vid minskning av andelarnas nominella belopp eller vid minskning av reservfonden betraktas däremot som utdelning (42 kap.17 § IL). Detsamma gäller för utbetalningar från en utländsk juridisk person genom

ett motsvarande förfarande. Tidigare bestämmelsen om utbetalningar i samband med nedsättning av överkursfonden har tagits bort till följd av att överkursfond ska utgöra fritt eget kapital. Sådana utbetalningar ska i fortsättningen behandlas i enlighet med bestämmelserna om vinstutdelning (prop. 2005/06:39). Skillnader i civilrättslig lagstiftning mellan Sverige och andra länder kan medföra problem vid tillämpningen när det gäller att ta ställning till om en sådan utbetalning ska anses utgöra utdelning. Utgångspunkten är att bedömningen ska baseras på de principer som ligger till grund för reglerna om utdelning från svenska bolag (prop. 1990/91:54 s. 308).

7.24 Särskild löneskatt på pensionskostnader

Den som utfäst en tjänstepension ska betala särskild löneskatt (1 § SLPL). Högsta förvaltningsdomstolen fastställde ett av Skatterättsnämnden lämnat förhandsbesked, i vilket nämnden klargjorde att utländska arbetsgivare som inte bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här i landet inte omfattas av reglerna i SLPL (RÅ 1999 not. 154).

I ett annat överklagat förhandsbesked fastställde Högsta förvaltningsdomstolen det förhandsbesked som Skatterättsnämnden lämnat med innebörden att ett svenskt företag som drev verksamhet i utlandet inte ska betala särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) för anställda som inte omfattas av svensk socialförsäkring (RÅ 2004 ref. 3).

Med anledning av de ovan nämnda rättsfallen uppkom fråga om det är tillräckligt att ett utländskt bolag är skattskyldigt till inkomstskatt i Sverige för att SLP ska påföras på betalda premier för tjänstepensionsförsäkringar, eller krävs det även att personalen som tjänstgör i Sverige vid det fasta driftstället omfattas av svensk socialförsäkring. Skatteverket anser att om ett utländskt bolag, som är skattskyldigt i Sverige för inkomst från fast driftställe, betalar premier för tjänstepensionsförsäkringar avseende personalen i det fasta driftstället ska det utländska bolaget betala SLP även om personalen i fråga inte omfattas av svensk socialförsäkring (Skatteverket 2006-06-20, dnr 131 318487-06/111).

Nästa fråga som uppkom var om SLP ska erläggas då inkomsten från det fasta driftstället i Sverige är undantagen från beskattning på grund av skatteavtal. Skatteverket anser att en utländsk arbetsgivare med fast driftställe i Sverige ska betala SLP även

om inkomsten från det fasta driftstället är undantagen från beskattning i Sverige genom skatteavtal (Skatteverket 2007-03-21, dnr 131 190696-07/111).

7.25 Royalty

Vad är royalty?

Med royalty brukar avses en ersättning som någon utger för rätten att nyttja till honom upplåten egendom. Materiella tillgångar kan bestå både av fast och lös egendom medan immateriella tillgångar endast kan vara lös egendom. Bland immateriella tillgångar räknas upphovsrätt, mönster, varumärke, firma och patent. Vad som avses med royalty i skatteavtalens mening definieras i royaltyartikeln (jfr artikel 12 punkt 2 i OECD:s modellavtal, se avsnitt 14.5.3.12).

Näringsverksamhet

Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet (13 kap. 11 § IL). Under vissa, i bestämmelsen angivna, förutsättningar ska dock ersättning beskattas i inkomstslaget tjänst. För att royalty ska anses hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet krävs bl.a. att verksamheten ska vara yrkesmässigt bedriven (jfr 13 kap. 1 §). Vid bedömningen av yrkesmässigheten har varaktigheten av den bedrivna verksamheten stor betydelse.

Mottagaren skattskyldig

En royalty som utgår från en här i riket, från fast driftställe bedriven, näringsverksamhet är skattepliktig för mottagaren oavsett om denne själv bedriver näringsverksamhet i Sverige eller inte. Mottagaren anses nämligen delaktig i den verksamhet som bedrivs av utbetalarens näringsverksamhet och får därigenom ett eget fast driftställe i Sverige.

Varierande belopp

Kännetecknande för royalty är att ersättningen i princip utgår med varierande belopp, t.ex. per producerad enhet eller i förhållande till en verksamhets omsättning (RÅ 1958 ref. 48). Ett engångsbelopp som betalas i förskott kan således inte utgöra royalty. Ersättningens totala belopp får nämligen inte vara känt på förhand. Detta utesluter inte att en i efterhand reglerad royalty utgörs av ett engångsbelopp. En engångsersättning som avlösning för framtida skyldighet att utge royalty har ansetts skattepliktig som intäkt av rörelse enligt den gamla ordningen (RÅ 1967 ref. 7). Om förskottsbetalningar går i avräkning mot i efterhand bestämd rörlig licensavgift har ersättningen ansetts utgöra royalty (RÅ 1947 ref. 34). Den omständigheten att det i royaltyavtal stipuleras fasta minimi- eller maximibelopp påverkar inte ersättningens karaktär av royalty. Fasta ersättningar

anses inte utgöra royalty men likställs med royalty om de utgår periodvis.

**Upplåtelse,
ej överlåtelse**

Bestämmelsen avser upplåtelse och inte överlåtelse av en rättighet. Gränsdragningsproblem kan uppkomma vid exempelvis finansiell leasing och avbetalningsköp. Vid överlåtelse av aktier har vederlag som bestämts att utgå med viss procent av det sålda bolagets omsättning ansetts som royalty (RÅ 1957 ref. 1). I senare rättsfall har emellertid sättet att beräkna vederlaget inte varit avgörande vid bedömningen. I ett förhandsbeskedsärende erlade ett aktiebolag vid förvärv av aktier ersättning i form av ett kontantbelopp, årlig livränta samt royalty under sex år. Royaltyn skulle ersätta säljaren för den know-how denne genom det sålda bolaget överfört till köparen. Storleken på royaltyn bestämdes uteslutande i förhållande till det köpande bolagets resultat. Det som royalty betecknade beloppet ansågs dock i realiteten vara en del av köpeskillingen för aktierna i det köpta bolaget (RÅ84 Aa 111).

Kostnadsavdrag

Från skattepliktig royalty medges avdrag för till denna hänförliga kostnader i såväl Sverige som utlandet (jfr 16 kap. 1 § IL). Avdrag medges inte endast för direkta kostnader utan även för den del av mottagarens allmänna administrationskostnader som kan anses belöpa på royaltyn (RÅ 1940 ref. 45). Dessa kostnader har av Högsta förvaltningsdomstolen uppskattats till 10 % av royaltybeloppet i avsaknad av tillfredsställande utredning om kostnaderna från den skattskyldiges sida (RÅ 1944 Fi 1125–1126).

**Ränte-
/royaltydirektivet**

För att genomföra rådets direktiv 2003/49/EG det s.k. ränte- och royaltydirektivet, om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i olika medlemsländer, 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 finns i 6 a kap. i IL och 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 <ul style="list-style-type: none">– 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, <ul style="list-style-type: none">– 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 till det fasta driftstället gäller inte undantaget i 6 a kap. IL (6 a kap. 5 § IL).
Intresse- gemenskap	Betalaren och mottagaren av ersättningen ska ha intressegemenskap. Med intressegemenskap avses här att <ul style="list-style-type: none">– 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).
Definitiv källskatt	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.

8 Fast driftställe

8.1 Inledning

När utländska företag kommer till Sverige för att bedriva näringsverksamhet får begreppet *fast driftställe* en central roll i bedömningen av deras skattskyldighet till svensk inkomstskatt. Vi måste ta reda på om vi kan – och ska – inkomstbeskatta deras verksamhet här. Uppkommer fast driftställe för verksamheten i Sverige likställs de utländska företagen i så fall med inhemska företag i stor utsträckning. Vad vi sedan kan beskatta måste dock rymmas inom både inkomstskattelagen och eventuellt skatteavtal.

8.2 Fast driftställe

En begränsat skattskyldig person beskattas i Sverige för inkomst av näringsverksamhet om den utövas från ett här beläget fast driftställe (3 kap. 18 § och 6 kap. 11 § IL).

8.2.1 Huvudregel

Fast driftställe definieras enligt huvudregeln som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs (2 kap. 29 §). Det är tre kriterier – plats – stadigvarande – affärsverksamhet – som samtliga ska vara uppfyllda för att fast driftställe ska anses föreligga. Till huvudregeln i första stycket finns i andra stycket en exempellista på vad uttrycket fast driftställe särskilt innefattar: plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar, plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet. För vardera exempel gäller att de tre rekvisiten i huvudregeln ska vara uppfyllda. Således måste också ett filialregistrerat utländskt företag ha ett fast driftställe i Sverige för att inkomstbeskattas här (jfr 8.5 nedan).

Huvudregelns tre kriterier för fast driftställe innefattar både objektiva och subjektiva krav.

- Plats** Ett objektivet krav är plats. En sådan måste vara fysisk och specifik och varje substantiellt objekt, på lös eller fast grund, kan utgöra en plats. Till exempel kan en server för Internet-handel vara en sådan plats, liksom del av ett rum i hemmet, ett skrivbord på en oljeplattform eller en anvisad plats på ett torg. Däremot anses inte värdepapper, bankkonton eller immateriella rättigheter kunna vara en plats.
- I svensk rätt uppställs inte ett subjektivt krav på att det ska finnas en rätt att nyttja platsen vilket medför att också en lånad plats, eller en otillåtet använd plats, kan vara tillräcklig för att man ska anse att en plats finns.
- Stadigvarande** Stadigvaranderekvisitet kan sägas vara ett subjektivt krav som måste vara uppfyllt. Normalt anses verksamhet som sträcker sig över 6 månader som tillräckligt stadigvarande. Emellertid finns det ingen tidsperiod fastställd. För en årligen återkommande aktivitet kan stadigvarande vara uppfyllt om verksamheten finns här mer än 2–3 månader per år. Med återkommande får menas verksamhet under mer än tre år. Exempel härpå är säsongsverksamhet under vinter eller sommar. Om sådan finns här i 3½ månad endast i två år torde inte det räcka, liksom inte heller om den finns här i tid under två månader per år.
- Affärsverksamhet** Det tredje kriteriet är att det ska vara det utländska företags affärsverksamhet som bedrivs på den stadigvarande platsen. Det innebär att man måste definiera företags kärnverksamhet enär det är denna som ska bedrivas från den stadigvarande platsen för att fast driftställe ska uppkomma. Om en kärnverksamhet torde kunna sägas att den är en väsentlig och framträdande del av företags hela affärsverksamhet och sålunda i stor utsträckning bidragande till själva affärsidén, eller vinstidén om man så vill. Ett exempel är bemanningsföretagen. Dessa har ofta sin kärnverksamhet, bemanning eller uthyrning av personal, i utlandet och den personal som sänds hit för att bemanna ett företag i annan bransch kommer oftast inte att syssla med det sändande företags kärnverksamhet. Om däremot bemanningsföretaget har en person i Sverige som hjälper till med bemanningstjänsterna kan fast driftställe förstås uppkomma.
- Ett företags kärnverksamhet kan delvis stå i motsats till de eventuella aktiviteter i företaget som är av förberedande eller biträdande slag, jfr här OECD:s modellavtal avsnitt 14.3.5.3. Många företag har, förutom kärnverksamhet, ofta någon till denna stödjande verksamhet. Till exempel kan arbetsuppgifter vid ett

företags ekonomi- eller personalenhet anses vara kärnverksamhet när de har betydelse för företagets planering eller beslut men ses som biträdande om de endast avser enkla registrerings- och bokföringsåtgärder. Affärsverksamhet förutsätter vidare vinstsyfte. Det är inte ovanligt att utländska organisationer bedriver verksamhet i Sverige, till exempel kyrkor, vetenskapliga institutioner eller turistbyråer. Det förekommer också att sådan verksamhet bedrivs av den utländska staten självt.

8.2.2 Agentregeln

En kompletterande regel som är fristående från huvudregeln är att fast driftställe kan finnas om en person är verksam för en näringsverksamhet här i Sverige och därtill har fått en fullmakt som regelmässigt används för att ingå avtal för verksamhetens innehavare. Ett fast driftställe enligt denna definition kräver inte en stadigvarande plats. Däremot måste agenten befinna sig i en beroendeställning gentemot sin uppdragsgivare. Hur fullmakten ska vara utformad finns inte reglerat men denna måste i alla fall avse avtal som sluts för uppdragsgivarens näringsverksamhet. Regelmässigheten i fullmaktsutövandet kan sägas innebära att företagets närvaro i Sverige genom agenten ska vara mer än kortvarig.

Motsatsvis anses fast driftställe inte finnas bara därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om denna ingår i representantens vanliga näringsverksamhet.

8.2.3 Royalty

Utländska företag som tar emot ersättning i form av royalty eller liknande periodvisa avgifter från ett företag med fast driftställe i Sverige beskattas för denna royaltyinkomst (6 kap. 11 § tredje stycket). Även om inte det utländska företaget har någon verksamhet här ska man alltså anse royaltyinkomsten som inkomst från ett fast driftställe om det betalande företaget har ett sådant i Sverige. I de flesta fall royalty betalas från Sverige till utländska företag har de betalande företagen ett fast driftställe här. Dock medför många skatteavtal Sverige ingått att rätten att beskatta endast tillfaller hemviststaten (jfr OECD:s modellavtal, avsnitt 14.5.3).

8.3 OECD:s modellavtal

Tolkning av inkomst- skattelagen

Eftersom OECD:s modellavtal ligger till grund för de flesta skatteavtal Sverige ingått och ingår med annan stat har den svenska definitionen av fast driftställe anpassats till den som finns i modellavtalet. Vad vi i Sverige kan beskatta som inkomst från fast driftställe måste, i förhållande till de länder med vilka Sverige har skatteavtal, rymmas inom såväl inkomstskattelagen som dessa avtal. Den interna beskattningsrätten enligt IL bör därför om möjligt korrespondera med den som tillkommer Sverige enligt de ingångna avtalen. I RÅ 1991 not. 228 lades OECD:s kommentar till grund för tolkning av skatteavtal. OECD:s definition av fast driftställe beskrivs närmare i avsnitt 14.5.3.5.

Vid en jämförelse mellan inkomstskattelagen och OECD:s modellavtal syns dock vissa skillnader. Bland annat föreskrivs i modellavtalet att entreprenadarbete m.fl. uppräknade verksamheter enligt den s.k. byggregeln, ska pågå minst tolv månader för att bli ett fast driftställe. I vissa skatteavtal kan kravet dock understiga tolv månader eller tidsperiod t.o.m. saknas. I enlighet med vad ovan sagts har det ansetts mindre lämpligt att den interna beskattningsrätten avviker från skatteavtalen, varför någon tidsgräns i 2 kap. 29 § inte ansetts erforderlig. Uttrycket plats för byggnadsverksamhet m.fl. finns dock med i exempellistan i andra stycket varför stadigvarandekriteriet ska vara uppfyllt.

– lagerfastighet

Enligt svensk rätt beskattas inkomster som härrör från fast egendom i inkomstlaget näringsverksamhet. En verksamhet avseende fastigheter i Sverige kan undantagsvis bedrivas under sådana former att fast driftställe kan saknas i Sverige enligt definitionen i modellavtalet. Detta har motiverat att fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet uttryckligen tillförts den svenska definitionen av fast driftställe (2 kap. 29 § andra stycket åttonde strecksatsen IL).

– undantag från fast driftställe

I OECD:s modellavtal anges i artikel 5 punkten 4 att verksamhet av endast förberedande och biträdande art inte ger upphov till ett fast driftställe. Inte heller anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnade av företaget tillhöriga varor konstituerar ett fast driftställe. En förutsättning är dock att innehavet av en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande används för sådan verksamhet. I skatteavtalen behandlas sådana verksamheter på skilda sätt. Det har inte ansetts nödvändigt att i den interna definitionen av fast driftställe reglera dessa

**Svenskt
dotterbolag**

undantag, se prop. 1986/87:30 s. 43. Vad gäller OECD:s modellavtal se avsnitt 14.5.3.5.

Ett svenskt dotterbolag till ett utländskt bolag anses inte utan vidare utgöra ett fast driftställe för moderbolaget. Dotterbolaget kan dock genom sin verksamhet bli ett fast driftställe för det utländska moderbolaget (beroende representant). Dessutom kan naturligtvis moderbolaget få ett fast driftställe i dotterbolagets lokaler om det där har en plats där de bedriver en del av sin egen verksamhet.

8.4 Beräkning av inkomst i fast driftställe

De grundläggande bestämmelserna för vad som är inkomst av näringsverksamhet finns i 15 kap. IL. Dessa bestämmelser ska ses mot bakgrund av den avgränsning av inkomstslaget som görs i 13 kap. IL. Enligt Skatteverkets uppfattning kan till exempel sjukpenning som grundar sig på inkomst av näringsverksamhet och som betalas ut till en begränsat skattskyldig enskild näringsidkare utan fast driftställe i Sverige inte beskattas här (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131774565-08/111).

Enligt den numera upphävda bestämmelsen 6 § 1 mom. c) SIL förelåg begränsad skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket. Eftersom innebörden av bestämmelsen om begränsad skattskyldighet torde vara oförändrad även efter införandet av IL är rättsfallet RÅ 1993 ref. 29 fortfarande av intresse. I detta rättsfall prövades uttrycket ”hänför sig till” utifrån en tillämpning av motsvarande lydelse i skatteavtalet med USA. En person hemmahörande i Sverige hade bedrivit rörelse med en travhäst från ett fast driftställe i USA. Sedan hästen hade avlidit år 1 utbetalades år 2 en försäkringsersättning för hästen. Det fasta driftstället hade då upphört. Den vinst i rörelsen som på grund av utbetalningen uppkom för beskattningsåret 2 har ansetts ”hänföra sig till” det fasta driftstället som förelåg fram till dess hästen dog. Till följd av att det dåvarande skatteavtalet med USA föreskrev exmpt förelåg inte skattskyldighet för vinsten i Sverige.

Av RÅ 1971 ref. 50 framgår att inkomsten för ett filialregistrerat fast driftställe ska beräknas med utgångspunkt i det fasta driftställets resultaträkning och inte efter någon schablonmässig fördelning av företagets totala inkomst. Även vid mellanhavanden med huvudbolaget ska inkomsten beräknas som om filialen utgjort ett fristående företag. Denna inkomst är

i allmänhet densamma som kan antas ha bestämts med tillämpning av reglerna om god redovisningssed i affärsförhållanden. Skatteverket är inte bunden av filialens bokföring utan får pröva om viss intäkt bör hänföras till det fasta driftstället eller huvudkontoret (prop. 1955:87 s. 64).

Vid inkomstberäkningen i det fasta driftstället/filialen får avdrag normalt göras även för kostnader som har uppkommit hos huvudkontoret men är hänförliga till filialen/fasta driftstället. Det kan härvid visa sig nödvändigt att fördela allmänna förvaltningsutgifter som samlats hos huvudkontoret på företagets olika avdelningar efter en schablonmässig grund.

**Prissättning
internt**

Vid felaktigheter i prissättningen mellan närstående företag kan den skattemässiga inkomstberäkningen korrigeras med stöd av 14 kap. 19 § IL. Denna regel ska dock inte tillämpas på transaktioner mellan utländska bolag och deras svenska filialer som är samma juridiska person. Sådana transaktioner ska i stället korrigeras med stöd av de allmänna grunderna för beräkning av beskattningsbar inkomst (prop. 1955:87 s. 64). Är det fråga om uttag av varor är bestämmelserna i 22 kap. 7 § IL tillämpliga.

**Vad avses med
”närings-
verksamhet” i
huvudregeln?**

I RÅ 2009 ref. 81 har tagits upp frågan om de olika uttrycken näringsverksamhet i 13 kap. IL och affärsverksamhet i 2 kap. 29 § IL innebär någon form av begränsning till näringsverksamhet av visst slag. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde här ett förhandsbesked om fast driftställe för kapitalförvaltning som 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 egen räkning, en verksamhet som är näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Bolaget skulle inte ha något kontor i Sverige.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att bestämmelserna om fast driftställe har utformats med OECD:s modellavtal som förebild och detta ger inte stöd för att bestämmelsen i 2 kap. 29 § IL ska ges en snäv tolkning. Domstolen anförde att oavsett detta måste avgörande vikt läggas vid systematiken i IL och konstaterar att den benämning av uttrycket näringsverksamhet som görs i 13 kap. IL självklart gäller i de efterföljande kapitlen om näringsverksamhet. Därmed har uttrycket samma innebörd i hela IL. Högsta förvaltningsdomstolen kommer fram till att bolaget bedriver näringsverksamhet vid tillämpningen av bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL.

8.5 Filial

Om ett utländskt företags verksamhet betraktas som en filial enligt den civilrättsliga lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. (filiallagen) ska den registreras hos Bolagsverket (se även förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m., filialförordningen). Ur skatterättslig synvinkel kan dock företaget bedriva skattepliktig näringsverksamhet även om registreringsskyldigheten åsidosatts eftersom skattskyldighet alltid föreligger om verksamheten bedrivs från fast driftställe. För näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av svenska eller utländska medborgare som är bosatta utanför EES ska det enligt filiallagen finnas en i Sverige bosatt föreståndare med ansvar för den här bedrivna verksamheten.

Självständig förvaltning

Registrering som filial förutsätter att näringsverksamheten bedrivs genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (2 § första stycket filiallagen). Med uttrycket ”självständig förvaltning” menas att verksamheten i filialen ska vara avskild från verksamheten i huvudkontoret. För vissa utländska företag finns, enligt 3 § filiallagen, särskilda bestämmelser angående rätten att driva verksamhet i Sverige. De företag som nämns är bl.a. bankföretag, värdepappersföretag, företag som driver finansieringsverksamhet, utländska försäkringsgivare och tjänstepensionsinstitut, börser, auktoriserade marknadsplatser, clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare, och utländska fondföretag.

Anmälan och registrering

Anmälan för registrering av filial samt anmälan om föreståndare görs skriftligen till Bolagsverket (1–2 §§ filialförordningen). Byggentreprenad som drivs under högst ett år omfattas inte av kravet på filial eller föreståndare (3 § filialförordningen). Ett utländskt företag kan ha endast en filial registrerad i Sverige. Med filial avses i detta sammanhang endast den rättsliga formen vilket innebär att företaget kan ha kontor och driva verksamhet på flera orter under en registrering (prop. 1955:87 s. 54). När anmälan har gjorts får näringsverksamheten påbörjas (15 § tredje stycket).

”Svenskt rättssubjekt”

Filialen är inte ett eget rättssubjekt och är därmed underkastad lagstiftningen i det utländska företagens hemland (prop. 1955:87 s. 54). För att skydda bl.a. svenska borgenärsintressen föreskrivs därför att utländska företag och utomlands bosatta utländska medborgare ska anses som svenska rättssubjekt vid bedömning av om de i ett rättsförhållande för i Sverige bedrivna näringsverksamhet, lyder under svensk lag. Samma gäller bedömning

om de i ett sådant rättsförhållande är skyldiga att svara inför svensk domstol eller underkasta sig svensk myndighets avgörande (4 § första stycket filiallagen).

Egen bokföring

Filialens tillgångar och skulder utgör en del av det utländska företags förmögenhet. Filialen ska dock ha egen bokföring som är skild från det utländska företags bokföring i övrigt (11 § filiallagen). Det är denna bokföring som ligger till grund för det utländska företags beskattning i Sverige. Särskilda bestämmelser vad gäller filialens bokföring och revision finns i 11–14 b §§ filiallagen.

En filial till ett utländskt företag ska följa bokföringslagen (BFL) och god redovisningssed. Resultatet av filialens verksamhet beräknas enligt samma normer och principer som om filialen vore ett fristående svenskt företag (jfr 14 § första stycket filiallagen).

Filialer till företag med hemvist inom EES behöver under vissa förutsättningar inte upprätta och inge årsredovisning till Bolagsverket. Däremot gäller skyldighet att upprätta årsbokslut (14 § andra till tredje stycket filiallagen). Filialer till företag med hemvist utanför EES måste alltid upprätta årsbokslut.

Räkenskapsinformation ska som regel förvaras inom landet och bevaras under minst tio år. Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed får verifikationer tillfälligt förvaras utomlands (7 kap. 3 § BFL). Företag får förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i annat EU-land eller i land utanför EU med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd, förutsatt att vissa särskilt angivna förutsättningar är uppfyllda (7 kap. 3 a § BFL). Föreligger särskilda skäl kan Skatteverket, eller Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn, tillåta att maskinläsbara medier förvaras utomlands även om förutsättningarna i 7 kap. 3 a § BFL inte är uppfyllda (7 kap. 4 § BFL).

Överföring av inventarier

Eftersom huvudbolag och dess filial är delar av samma juridiska person kan någon civilrättslig äganderättsövergång inte ske av t.ex. inventarier som förs mellan företagsenheterna. Bestämmelser om hur anskaffningsvärde och anskaffningsutgift ska beräknas vid beskattningsinträde, t.ex. när ett utländskt företag överför tillgångar från verksamhet i utlandet till en filial i Sverige eller vid metodbyte i skatteavtal från exempt- till creditmetoden, finns i 20 a kap. IL.

Skatteverket har i skrivelse Skatteverket 1994-06-23, dnr 126-94/901 besvarat frågan om avdragsrätt föreligger för en fiktiv hyra som debiteras en svensk filial från en annan del av det utländska företaget i det fall man överfört inventarier. Skatteverket ansåg att hyresdebitering mellan olika delar av samma företag kan jämföras med räntebetalning mellan huvudkontor och filial. Enligt praxis medges filialen inte avdrag för ränta på medel som ett huvudkontor i utlandet ställt till filialens förfogande. Om huvudkontoret däremot tagit upp ett externt lån för att användas i filialens verksamhet kan räntebetalningarna kostnadsföras och dras av i filialen. Observera dock begränsningarna i avdragsrätten för ränta på vissa skulder i 24 kap. 10 a–d §§ IL. På samma sätt bör en hyreskostnad för inventarier anses som driftkostnad om dessa har anskaffats för att användas enbart i filialens verksamhet och kostnaden motsvarar huvudkontorets avskrivningar. Frågan kompliceras om någon egentlig hyra inte erläggs utan bara tas upp som en kostnadspost i räkenskaperna. Avdraget i den svenska filialen bör vara detsamma oavsett om hyra tas ut eller kostnadsföring motsvarande avskrivningsbeloppet medges enligt samma princip som ovan.

**Filialers
inkomstberäkning**

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Detta innebär att svenska juridiska personer ska redovisa inkomster från sina filialer i utlandet gemensamt med inkomsten i Sverige, detta gäller även om inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal.

Om ett utländskt företag är att anse som en utländsk juridisk person (6 kap. 8 § IL) som är skattskyldig för verksamheter vid ett eller flera filialer/fasta driftställen i Sverige redovisas all verksamhet här i en enda näringsverksamhet.

**Delägar-
beskattning**

Om det utländska företaget inte självt är skattskyldigt är i stället delägarna i det utländska företaget skattskyldiga för den i Sverige bedrivna verksamheten och beskattningen blir således beroende av de beskattningsregler som gäller för respektive delägare.

Avveckling

En avveckling av filial kan föranleda uttagsbeskattning av skillnaden mellan marknadspris och bokfört värde (22 kap. 5 och 7 §§ IL). I styrsignal har Skatteverket uttalat att uttagsbeskattning ska ske och avdrag för avsättningar till periodiseringsfond återförs när utländskt företag lägger ned ett fast driftställe/filial i Sverige och flyttar tillgångarna till annat land,

Skatteverket 2008-11-20, dnr 131 674664-08/111. Nettobehållningen av en i Sverige bedriven näringsverksamhet tillfaller det utländska ägarföretaget direkt. Någon kupongskatt på hemtagen vinst utgår inte.

9 Internprissättning m.m.

9.1 Inledning

Detta avsnitt handlar i första hand om internprissättning. I Sverige används också det engelska uttrycket *transfer pricing* eller förkortningen TP. Med internprissättning avses de priser som avtalas vid gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag. Internpriserna har stor betydelse både för företag och för skattemyndigheter eftersom de påverkar intäkter och kostnader och därmed beskattningsbart resultat i de stater där verksamheten bedrivs. Detta beskattningsområde har fått allt större uppmärksamhet och betydelse under de senaste decennierna eftersom de multinationella företagens inflytande och genomslagskraft har ökat dramatiskt. Det finns uppskattningar på att mer än 70 % av världshandeln sker mellan företag i intressegemenskap.

Det internationellt vedertagna synsättet är att priser och andra villkor vid koncerninterna gränsöverskridande transaktioner ska överensstämma med de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter, den s.k. armlängdsprincipen. I svensk rätt kommer armlängdsprincipen till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Eftersom det är fråga om gränsöverskridande transaktioner är det emellertid betydelsefullt att alla länder har en likartad syn på hur armlängdsprincipen ska tillämpas. Företagen riskerar annars dubbelbeskattning. OECD har därför tagit fram riktlinjer (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) till vägledning för både företag och skattemyndigheter.

Den svenska korrigeringsregeln innehåller bara en övergripande reglering och det finns inte mycket vägledande rättspraxis från Högsta förvaltningsdomstolen. Därför använder Skatteverket i stor utsträckning OECD:s riktlinjer i sitt arbete när det gäller internprissättning. Avsnittet innehåller därför en redogörelse för viktiga delar av riktlinjerna. I kantrubrikerna hänvisas till de punkter i riktlinjerna som återges. I anslutning till genomgången av respektive kapitel av riktlinjerna finns ett avsnitt om svensk rätt där Skatteverket framför allt redovisar

rättspraxis som verket anser vara av intresse för att belysa de frågor som tas upp i riktlinjerna.

Till internprissättningsområdet hör även frågor om dokumentationsskyldighet avseende gränsöverskridande koncerninterna transaktioner, undanröjande av uppkommen dubbelbeskattning samt möjligheten att söka prissättningsbesked. Dessa frågor tas också upp i avsnittet.

En fråga som ligger nära internprissättning är avdrag för stöd och bidrag till utländska koncernföretag. Det är oklart hur den rättspraxis som finns på det området förhåller sig till korrigeringsregeln. Stöd och bidrag behandlas sist i avsnittet.

9.2 Den svenska korrigeringsregeln

14 kap. 19 § IL

I svensk lagstiftning kommer armlängdsprincipen till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. Bestämmelsen har placerats i 14 kap. IL som innehåller bestämmelser om beräkning av resultatet av näringsverksamhet.

Korrigeringsregelns innehåll

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL innebär att om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

- den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
- det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
- det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Ekonomisk intressegemenskap

Ekonomisk intressegemenskap anses föreligga enligt 14 kap. 20 § IL om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

För lågt resultat	Regeln är tillämplig om resultatet av näringsverksamheten i Sverige blivit för lågt till följd av avvikande avtalsvillkor. Det innebär att korrigeringsregeln inte kan tillämpas om ett svenskt aktiebolag säljer näringsbetingade andelar till underpris till ett utländskt koncernbolag. Eftersom en sådan försäljning är skattefri kan den inte påverka det skattemässiga resultatet. Korrigeringsregeln är inte heller tillämplig om de avvikande avtalsvillkoren innebär att det svenska resultatet blivit för högt. Bestämmelsen i 14 kap. 19 § IL kan bara användas för att höja ett bolags resultat, inte för att sänka det.
Kompenserande transaktioner	När bedömning görs om resultatet blivit för lågt till följd av avvikande avtalsvillkor kan det förekomma att två eller flera felaktigt prissatta transaktioner jämnar ut varandra. Frågan om sådana kompenserande transaktioner tas upp i avsnitt 9.3.
Avvikande avtalsvillkor	Ofta talas om felaktig prissättning och i de flesta fall är det fråga om att varor eller tjänster köpts eller sålts till för högt eller lågt pris. Men lagregeln är utformad så att den är tillämplig när det blivit ett för lågt resultat till följd av avvikande avtalsvillkor jämfört med vad oberoende parter skulle ha avtalat om. Skatteverket anser därför att regeln är tillämplig när avtalsvillkor ensidigt ändras till den ena partens nackdel utan att det finns affärsmässig grund för det. Detta kan exemplifieras med Kammarrättens i Jönköping dom 2010-04-19 i mål nr 1425–1428-09. Ett svenskt bolag tog ett lån med viss avtalad räntenivå från ett utländskt koncernbolag och villkoren i låneavtalet ändrades så att bolaget fick högre räntekostnader än vad som ursprungligen avtalats. Skatteverket anser att det inte finns några uppgifter i målet som tyder på att den ena räntenivån skulle vara mera marknadsmässig än den andra sett utifrån ett tidigare avtalslöst förhållande. Vad som är en armlängdsmässig ränta går inte alltid att precisera till en exakt procentsats utan kan ligga inom ett visst intervall. Verket anser inte att det finns några uppgifter i målet som tyder på att låntagarens situation har förändrats så att utlåningen blivit mera riskfylld för långivaren. Mot den bakgrunden anser Skatteverket att det strider mot armlängdsprincipen i korrigeringsregeln att tvinga på låntagaren – som är ett beroende företag – en högre ränta genom det nya avtalet och att regeln är tillämplig i en sådan situation. Domen har därför överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen. För att regeln ska vara tillämplig ska ytterligare ett antal rekvisit vara uppfyllda.

- Avtalsförhållande** Det ska röra sig om ett avtalsförhållande mellan olika rätts- subjekt, vilket innebär att regeln inte är tillämplig på transaktioner mellan ett huvudkontor och dess fasta driftställe eftersom dessa enheter är delar av ett och samma företag och inte gärna kan ”sluta avtal med sig själv”. Detta gäller givetvis även då ett svenskt företags fasta driftställe är beläget i ett land med vilket Sverige träffat s.k. exemptavtal.
- Enligt korrigeringsregelns ordalydelse behöver det företag vars inkomst korrigeras med stöd av bestämmelsen inte vara avtalspart. Lagtextens tidigare lydelse innehöll emellertid ett sådant rekvisit. Av förarbetena som låg till grund för lag- ändringen framgår att syftet inte varit att ändra på detta (prop. 1982/83:73 s. 12).
- Däremot är det möjligt att korrigera inkomsten hos ett företag vars kommissionärsbolag är avtalspart (KRSU 2010-07-06, mål nr 1975–1979-07).
- Korrigeringsregeln uppställer inte något krav på att avtalet ska vara skriftligt eller upprättat i särskild form (KRNG 2005-06-10, mål nr 7554-03).
- Näringsidkare** Den i Sverige hemmahörande parten ska bedriva närings- verksamhet. Korrigeringsregeln omfattar inte bara aktiebolag och andra juridiska personer utan även enskilda näringsidkare. Det finns däremot inget krav på att den utländske parten ska bedriva näringsverksamhet. Denne kan vara både en fysisk och juridisk person.
- Utländsk part ej skattskyldig** Den utländske parten ska inte vara skattskyldig här för den inkomst denne tillförts på grund av de avvikande avtals- villkoren.
- Fast driftställe i Sverige** Genom att ett utländskt företag är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från här beläget fast driftställe kan en inkomst som förs över från det fasta driftstället till en annan del av det utländska företaget inte sägas ha överförts till någon som inte är skattskyldig för den här i riket. Felaktigheter vid sådana transaktioner justeras med stöd av de allmänna reglerna för inkomstberäkning (prop. 1955:87 s. 64).
- Royaltysätt- ningar** En i utlandet hemmahörande mottagare av royalty från Sverige är skattskyldig enligt svensk intern rätt (3 kap. 18 § andra stycket och 6 kap. 11 § andra stycket IL). Detta medför att korrigeringsregeln inte är tillämplig på royaltyinkomsten i ett sådant fall. Sverige har emellertid i ett stort antal av de skatte- avtal som träffats med andra länder avstått från beskattnings-

rätten till royaltybetalningar till förmån för den stat där mottagaren har sitt hemvist. Därigenom blir 14 kap. 19 § IL tillämplig i sådana fall. Regeln är också tillämplig på det motsatta fallet, t.ex. vid royaltybetalning från ett utländskt dotterbolag till ett svenskt moderbolag.

Samband

Det ska finnas sannolika skäl att anta att den felaktiga prissättningen beror på ekonomisk intressegemenskap mellan parterna. Det innebär att korrigeringsregeln inte kan användas om det inte finns ett samband mellan den felaktiga prissättningen och en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna.

Bevisbörda och beviskrav

Det råder ingen tvekan om att det är Skatteverket som har bevisbördan för en felprissättning. Kraven på Skatteverket har dock förändrats under årens lopp i samband med att det gjorts förändringar i korrigeringsregeln.

När korrigeringsregeln infördes ställdes högre krav på att den felaktiga prissättningen var klarlagd. Det krävdes att inkomstberäkningen ”uppenbarligen” varit felaktig och att denna lett till en ”avsevärt” lägre redovisad vinst. Dessutom ansågs regeln bara vara tillämplig på inkomstöverföringar från svenska dotterbolag till utländska moderbolag.

Korrigeringsregeln ändrades år 1965. Uttrycken ”uppenbarligen” och ”avsevärt” togs bort och det gjordes också klart att regeln även var tillämplig på transaktioner mellan svenska moderbolag och utländska dotterbolag. I de anvisningar som fanns till korrigeringsregeln ställdes dock krav på att man skulle iakta särskild försiktighet vid bedömning av prissättningen vid affärer mellan svenska moderbolag och utländska dotterbolag eftersom det kunde finnas affärsmässiga skäl som kunde påverka prissättningen i sådana fall. Det ansågs att sannolikheten var större för att det fanns en otillbörlig vinstöverföring vid transaktioner mellan utländska moderbolag och svenska dotterbolag än i den omvända relationen.

Eftersom det visade sig vara svårt att få information om ägarförhållanden till företag i framför allt lågskatteländer lättades beviskravet vid en översyn av korrigeringsregeln 1983. Det kom nu att räcka med att det fanns sannolika skäl att anta att intressegemenskap förelåg. När det gällde beviskraven uttalades i förarbetena till översynen att bevisbördan för att prissättningen beror på andra orsaker än intressegemenskapen i princip lagts på näringsidkaren. Det ansågs naturligt eftersom näringsidkaren bör ha lättare att ta fram uppgifter som förklarar en prisavvikelse (prop. 1982/83:73 s. 11 f.). Det

tidigare kravet på särskild försiktighet vid bedömningen av svenska moderbolags affärer med utländska dotterbolag togs bort. Enligt förarbetena blev bevissituationen densamma för alla näringsidkare (s. 12).

I samband med införandet av en dokumentationsskyldighet på internprissättningsområdet 2007 uttalades att någon förändring av bevisbördan inte var avsedd och att det fortfarande är Skatteverket som har bevisbördan för en felprissättning (prop. 2005/06:169 s. 102).

Vad som uttalats om beviskrav och bevisbörda kan sammanfattas på följande sätt. Om Skatteverket har visat på att en prissättning ser felaktig ut, och det dessutom ser ut att finnas en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, är det naturligt att utgå från att den till synes oriktiga prissättningen beror på intressegemenskapen. Skatteverket får därigenom anses ha uppfyllt sin bevisbörda såväl vad gäller den oriktiga prissättningen som intressegemenskapen och sambandet mellan dessa. Näringsidkaren kan i den situationen hävda att det inte föreligger någon intressegemenskap eller visa att den till synes oriktiga prissättningen inte beror på intressegemenskapen utan är motiverad av affärsmässiga skäl eller har kompenseras på annat sätt. Som tidigare nämnts ligger bevisbördan för att prissättningen beror på annat än intressegemenskapen på näringsidkaren.

Kravet på särskild försiktighet vid bedömningen av affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag har tagits bort. Däremot ligger det i sakens natur att det i ett enskilt fall kan vara mer eller mindre komplicerat att komma fram till ett armlängdsmässigt pris eftersom prissättningen är beroende av flera olika faktorer och att priserna kan variera från marknad till marknad.

Rättspraxis

Vid tolkning av rättspraxis angående korrigeringsregeln bör man tänka på att de flesta avgöranden i Högsta förvaltningsdomstolen avser fall där man prövat korrigeringsregeln i den lydelse den hade efter lagändringen 1965 men före ändringen år 1983. Rättsfallen har dessutom oftast avsett förhållandet mellan svenska moderbolag och utländska dotterbolag där det tidigare fanns ett krav på särskild försiktighet. I de senaste rättsfallen på området från Högsta förvaltningsdomstolen finns inte några uttalanden om särskild försiktighet eller liknande (RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37).

Förhållandet till andra regler

Frågan hur korrigeringsregeln förhåller sig till de allmänna principerna för inkomstberäkningen är inte reglerad i lagstiftningen. Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att regeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företrädare framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat (RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 37).

**RÅ 2004 ref. 13
VME**

I RÅ 2004 ref. 13 gällde frågan om ett högre återköpspris på ett lager skulle vara en avdragsgill kostnad i det svenska bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen nämnde att kammarrätten lagt bestämmelsen om avdrag för driftkostnader till grund för beslutet men ansåg att korrigeringsregeln har företrädare framför generella regler.

**RÅ 2006 ref. 37
Dow**

I RÅ 2006 ref. 37 gällde frågan om avdrag skulle medges för avgifter för koncerninterna tjänster som utdebiterats från ett utländskt koncernbolag genom en indirekt metod. Skatteverket ansåg att 25 % av kostnaderna inte hade samband med verksamheten i det svenska bolaget och därför inte var avdragsgilla driftkostnader. Även i detta fall framhöll Högsta förvaltningsdomstolen att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse som har företrädare framför generella regler.

Den exakta innebörden av det principiella uttalandet i rättsfallen är ännu inte klargjord, exempelvis hur korrigeringsregeln ställer sig i förhållande till den rättspraxis som finns beträffande avdrag för bidrag och andra former av stöd till utländska bolag (se avsnitt 9.19). Det kan nämnas att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1994 ref. 85 har använt reglerna om kostnadsavdrag på bidrag till ett utländskt närstående företag och korrigeringsregeln på bolagets underlåtenhet att fakturera samma utländska företag för hyres-, leasing- och royaltybetalningar.

Det är även oklart om korrigeringsregeln är tillämplig när det gäller prövningen om en utgift över huvudtaget ska anses utgöra en kostnad för att förvärva och bibehålla inkomster.

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm har i två mål ansett att det först måste prövas om utgifter över huvudtaget utgör kostnader för att förvärva och bibehålla inkomster. Först om det begärda avdraget uppfyller detta krav kan en prövning enligt korrigeringsregeln komma i fråga (KRNS 2010-10-06, mål nr 1154–1155-09 och KRNS 2010-10-26, mål nr 251–255-10). I det första målet vägrades avdrag med 75 % av de kostnader som det svenska bolaget debiterats eftersom de inte ansågs ha något samband med verksamheten. Denna dom har överklagats

till Högsta förvaltningsdomstolen. I det andra målet vägrades avdrag för arvoden som inte motsvarades av några erhållna varor eller tjänster.

**Skatteverkets
kommentar**

I de båda målen hade de svenska bolagen träffat avtal med ett utländskt koncernbolag om att betala vissa kostnader som kammarrätten inte ansåg ha samband med bolagens affärstransaktioner. Sådana avtalsvillkor måste anses avvika från vad oberoende parter skulle ha avtalat om och dessa villkor har lett till att de svenska bolagens resultat blivit lägre. De frågor som kammarrätten skulle ta ställning till borde därför ha kunnat prövas inom ramen för korrigeringsregeln.

Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg har tillämpat korrigeringsregeln när ett svenskt bolag gjort avdrag för kostnader som varit hänförliga till utländska koncernbolag (KRNG 2010-06-17, mål nr 5199–5202-09). Det svenska bolaget hade anlitat advokater som utrett eventuella skadeståndskrav som skulle kunna riktas mot amerikanska dotterbolag. Genom att stå för kostnader som var hänförliga till de utländska bolagen ansågs det svenska bolaget ha tillhandahållit en tjänst som borde ha debiterats ut.

**EU-domstolens
praxis**

EU-domstolen har prövat om den belgiska korrigeringsregeln strider mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget (numera artikel 49 FEUF) i målet C-311/08, SGI. EU-domstolen fann att det är en inskränkning i den fria etableringsrätten att korrigera inkomsten om avvikande eller vederlagsfria förmåner beviljas ett närstående bolag i utlandet, när inkomsten inte korrigeras om sådana förmåner beviljas ett närstående bolag i samma land. Domstolen pekade på risken för dubbelbeskattning. Domstolen ansåg att lagstiftningen emellertid kan rättfärdigas eftersom den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna annars riskerar att rubbas. Utan regler om skattemässig korrigering riskerar det annars att leda till fiktiva upplägg där inkomster förs över mellan närstående bolag. För att lagstiftningen ska vara proportionell måste den skattskyldige ha möjlighet att lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett transaktionen. Dessutom får den skattemässiga korrigeringen endast avse den del som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats om bolagen inte varit närstående.

Skatteverket anser att den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL uppfyller de villkor EU-domstolen ställer upp och därför inte står i strid med den fria etableringsrätten.

9.3 Affärsmässiga skäl och kompenserande transaktioner

För att korrigeringsregeln ska vara tillämplig ska resultatet av näringsverksamheten ha blivit för lågt. Det finns olika anledningar till att ett till synes för lågt pris inte innebär att resultatet blivit för lågt. Det kan exempelvis finnas affärsmässiga skäl att hålla låga priser men ett lågt försäljningspris kan även ha kompenserats på något sätt t.ex. genom ett för lågt inköpspris på en annan produkt.

Affärsmässiga skäl

Det kan finnas affärsmässiga skäl att hålla ett lågt pris för att komma in på en ny marknad, utöka marknadsandelen etc. (prop. 1965:126 s. 57, prop. 1982/83:73 s. 11). Den kompensation som kan fås uppnås då på längre sikt, exempelvis i form av ökad försäljning senare år. En sådan kompensation kan av naturliga skäl inte beräknas och det är inte heller säkert att den inträffar. En jämförelse måste därför göras med hur oberoende parter skulle ha agerat. För att det ska vara möjligt att beakta denna typ av kompensation anser Skatteverket att det måste finnas affärstransaktioner i tillräcklig omfattning mellan det svenska bolaget och dess utländska motpart som möjliggör för det svenska bolaget att få ökade intäkter. Normalt inträffar detta när ett svenskt tillverkande bolag säljer sina produkter till ett utländskt försäljningsbolag.

I två fall har Högsta förvaltningsdomstolen prövat om ett svenskt bolag haft affärsmässiga skäl att inte ta ut ränta på lån till dotter- respektive dotterdotterbolag.

RÅ80 1:59 LM Ericsson

I RÅ80 1:59 hade Telefonaktiebolaget LM Ericsson (LME) lämnat räntefria lån till ett australiensiskt dotterdotterbolag (TLA). TLA hade använt de upplånade medlen för aktieinvesteringar i rörelsedrivande dotterbolag och andra samarbetande bolag i Australien. Investeringarna hade föranletts av att verksamhet etablerats för tillverkning av telefonstationer och telefonväxlar i Australien. LME uppgav att de räntefria lånen till TLA varit betingade av företagsekonomiska och handelspolitiska skäl. De australiensiska finans- och valuta-myndigheterna hade inte godtagit den utländska finansieringen om den inte skett genom räntefria lån. LME framhöll vidare att genom att finansiera de australiensiska bolagens verksamhet kunde man tillgodogöra sig inkomster och reducera sina kostnader genom licensavgifter, vinster på levererade varor och fördelaktiga villkor vid beställning av tjänster. Högsta

förvaltningsdomstolen anförde att underlåtenhet att ta ut ränta på lån kan förekomma även mellan oberoende näringsidkare om långgivaren ges kompensation genom prissättning på varor eller liknande åtgärder. Med hänvisning till vad LME gjort gällande ansågs inte korrigeringsregeln tillämplig.

Skatteverkets kommentar

Skatteverket anser att det är svårt att utläsa ur målet vilka beviskrav som kan ställas på den skattskyldige. Verket ser därför rättsfallet mer som ett in casu-avgörande än ett uttryck för generella principer om hur framtida kompensation ska bedömas.

**RÅ84 1:16
Edet**

I RÅ84 1:16 hade Edet AB gjort investeringar i holländska dotterbolag (Edet BV och Edet Nederland BV) i syfte att komma in på en ny marknad med en egen produktion. Edet BV förvärvade aktierna i Edet Nederland BV och fick då ett räntefritt lån från Edet AB. Edet Nederland BV fick också räntefria lån från Edet AB för anskaffning av maskinell utrustning som skulle användas i pappersproduktion. Försäljningen av produkter från Edet AB till det holländska dotterbolag som skötte produktionen uppgick till relativt små belopp. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att särskild försiktighet skulle iaktas vid bedömningen av affärer mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. Högsta förvaltningsdomstolen fann också att omständigheterna vid Edet AB:s försök att via dotterbolagen komma in på en ny marknad varit sådana att Edet AB måste anses ha haft goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dess bolag. Korrigeringsregeln ansågs därför inte tillämplig.

Skatteverkets kommentar

Skatteverket anser att rättsfallet i stort sett saknar värde idag. Det är svårt att se hur Högsta förvaltningsdomstolens resonemang går ihop med förarbetsuttalandena om att svenska företag inte ska kunna finansiera sina dotterbolags investeringar i anläggningstillgångar i utlandet (prop. 1965:126 s. 57 f.). Rättsfallet stämmer heller inte med den syn Högsta förvaltningsdomstolen senare redovisade i RÅ 1994 ref. 85 (Eka Nobel) vad gäller bidrag till det amerikanska dotterbolaget Eka Chemicals Inc. I Edet-målet förekom det inte transaktioner mellan bolagen i någon nämnvärd omfattning och det utländska dotterbolaget hade byggt upp en egen produktion.

Kammarrätterna

Kammarrätterna har i ett par fall ansett att kompensation i form av framtida utdelningar eller högre försäljningspris på aktierna i dotterbolaget varit av indirekt slag och inte haft den fasta anknytning som krävs för att räntefri utlåning till dotter-

bolag ska kunna godtas (KRNS 1997-03-24, mål nr 5974-1995 och KRNG 1997-02-27, mål nr 3511-1994).

**Kompenserande
transaktioner**

En annan typ av kompensation är exempelvis att ett lågt pris vid en varuförsäljning kompenseras av ett lågt inköpspris från samma motpart på en annan produkt. Vid sådana kompenserande transaktioner har en felaktig prissättning uppvägs av en annan felaktig prissättning.

OECD:s riktlinjer

I OECD:s riktlinjer behandlas kompenserande transaktioner (set-offs) och i första hand avsiktliga sådana (punkt 3.13–3.17). Med det avses kompensationer som medvetet ingår i avtalsvillkoren. Dessa kan variera i storlek och komplexitet från två transaktioner som tar ut varandra till en generell överenskommelse där samtliga fördelar som tillfaller de båda parterna under viss tid kvittas mot varandra. OECD anser det osannolikt att oberoende parter skulle ingå sistnämnda typ av överenskommelse om inte fördelarna kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och avtalet upprättas i förväg. OECD anser att de skattskyldiga bör visa förekomsten av kompenserande transaktioner. När det gäller oavsiktliga kompensationer som åberopas av den skattskyldige säger OECD att skattemyndigheterna får avgöra om de kan bevilja en sådan begäran.

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen**

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) har Högsta förvaltningsdomstolen gjort en bedömning av vad som ligger i kravet på prisavvikelse i den tidigare lydelsen av korrigeringsregeln. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att rekvisitet prisavvikelse är uppfyllt så snart det kan konstateras att det pris som tillämpas på en enstaka varutransaktion avviker från marknadspriset. Att generellt tillämpa en så snäv begränsning av prisjämförelsen hade inte något stöd i förarbetena och kunde inte heller anses påkallat av lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra obehöriga vinstöverföringar till utlandet. När det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det i många fall står bättre i överensstämmelse med lagstiftningens syfte att inrikta bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som är föremål för bedömning. I detta ligger att de ”överpriser” och ”underpriser” som förekommit under ett och samma beskattningsår normalt bör kunna kvittas mot varandra. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är det därför i många fall nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och utländska företagens affärer med varandra.

Beskattningsårets slutenh

I Shell-målen har Högsta förvaltningsdomstolen även kommit fram till att det i viss utsträckning är möjligt att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenh vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Ett prissättningssystem som i ett längre perspektiv är fullt godtagbart ur armlängdssynpunkt kan leda till överdebitering ett år och underdebitering ett annat eller att kostnader i form av överpriser under en följd av år kan leda till bättre inkomster eller uteblivna förluster i ett senare skede av affärsverksamheten. Svenska Shell hade under en tidsperiod om tre år tillämpat en och samma affärsstrategi ifråga om sina oljeinköp. Strategin ansågs motiverad av affärsmässiga skäl och ”underdebiteringarna” under två av beskattningsåren beaktades vid inkomstberäkningen för det tredje året. Någon inkomstkorrigering gjordes därför inte det tredje året.

Skatteverkets kommentar

Skatteverket anser att rättsfallet visar att det måste göras en helhetsbedömning av parternas transaktioner och att prissättningen ibland måste bedömas under en period av flera år. Det finns således möjlighet att beakta oavsiktliga kompenserande transaktioner (jfr den tidigare kantrubriken OECD:s riktlinjer). Verket anser däremot inte att rättsfallet ger stöd för att beakta andra transaktioner än mellan de båda avtalsparterna. I rättsfallet talas om att ”det svenska och det utländska företaget har fortlöpande affärsförbindelser med varandra” och om ”en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagens affärer med varandra”. Ett för lågt pris till en kund i ett land kan således inte kompenseras genom ett för högt pris till en kund i annat land. Skatteverket anser inte heller att rättsfallet visar att parternas samtliga transaktioner under flera år ska beaktas. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det kan vara nödvändigt att bedöma ett prissättningssystem ur ett längre perspektiv än ett år och tittade på Shells affärsstrategi ifråga om sina oljeinköp. Rättsfallet visar således inte att ett för lågt pris på en varuförsäljning från ett svenskt företag till ett utländskt kan kompenseras av en underlåten räntedebitering tre år tidigare från det utländska företaget till det svenska.

RÅ79 1:40 Öberg

Frågan om kompenserande transaktioner har också varit uppe till prövning i RÅ79 1:40. Öberg & Co AB hade ett helägt dotterbolag i Portugal. Dotterbolaget var ett tillverkningsbolag som sålde hela sin produktion till moderbolaget. I samband med att produktionen startades överförde moderbolaget vissa medel till dotterbolaget som redovisades som lån. Någon ränta togs inte ut på fordringarna. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att en prissättning inom en koncern som innebär

kostnadstäckning för tillverkningsbolaget torde få accepteras om inte särskilda omständigheter föranleder annat. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att den enda anmärkning som riktats mot prissättningen var att moderbolaget borde ha tagit ut ränta på sina fordringar hos dotterbolaget. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att om dotterbolaget hade behövt betala ränta på sina skulder till moderbolaget skulle produktionskostnaderna ha stigit med räntans belopp. Det måste antas att dotterbolaget i sådant fall skulle ha höjt priset på sin produktion i motsvarande mån. Högsta förvaltningsdomstolens slutsats blev därför att underlåtenheten att ta ut ränta på fordringarna inte ansågs ha lett till att moderbolagets inkomst blivit för låg.

**Skatteverkets
kommentar**

Skatteverket anser att rättsfallet får ses som ett uttryck för en helhetsbedömning. Det framgår dock inte vilken prismetod som använts vid köpet av de tillverkade produkterna eller om det varit möjligt att ta ut högre priser på dotterbolagets produkter. Därför är det svårt att dra några generella slutsatser av rättsfallet. Ett synsätt som enbart innebär kostnadstäckning för ett tillverkningsbolag torde dock i normalfallet inte vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen i OECD:s riktlinjer.

9.4 Artikel 9 i OECD:s modellavtal

Armlängdsprincipen har kommit till uttryck i artikel 9 i OECD:s modellavtal som innehåller regler som tar sikte på transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Artikel 9 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 de skatteavtal Sverige har ingått med andra stater finns i allmänhet regler som bygger på artikel 9 i modellavtalet. En beskattning enligt vår interna regel i 14 kap. 19 § IL förhindras således inte av skatteavtal.

I kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal hänvisas till OECD:s riktlinjer för närmare vägledning om hur armlängdsprincipen ska tillämpas.

9.5 OECD:s riktlinjer

Riktlinjerna, som officiellt benämns OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, fastställs av OECD:s Committee on Fiscal Affairs.

Vägledning för skattemyndigheter och företag

Riktlinjerna fokuserar på hur armlängdsprincipen tillämpas för att utvärdera prissättningen mellan närstående företag. Avsikten är att hjälpa skattemyndigheter och multinationella företag med vägledning för att hitta tillfredsställande lösningar på internprissättningsfall och därigenom minimera konflikter mellan skattemyndigheter och mellan skattemyndigheter och företag samt undvika dyrbara processer.

Riktlinjerna ska också bidra till att lösa internprissättningsfall vid ömsesidiga överenskommelser och vid eventuella skiljeförfaranden.

OECD:s medlemsstater liksom de multinationella företagen uppmanas att följa riktlinjerna, för att därigenom minimera risken för dubbelbeskattning.

RÅ 1991 ref. 107 Shell-målen

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) anförde Högsta förvaltningsdomstolen att armlängdsprincipen är den grundläggande principen vid tillämpning av den svenska korrigeringsregeln. Domstolen anförde vidare att de riktlinjer som lagts fram i OECD:s rapport år 1979 visserligen inte var bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte stod i strid med korrigeringsregeln, gav en god och välbalanserad belysning av problematiken. Uttalandena i rapporten kunde därför i relevanta delar vara till ledning för tillämpningen av korrigeringsregeln.

Skatteverkets kommentar

Skatteverket anser att OECD:s riktlinjer som därefter getts ut är vägledande vid tillämpningen av korrigeringsregeln. De uttalanden som gjordes i Shell-målen får anses utgöra stöd för det.

Nuvarande riktlinjer

Den första versionen av riktlinjerna är från år 1995 och den byggde på en rapport från år 1979. Senare under 1990-talet tillkom några nya kapitel i riktlinjerna. Nuvarande riktlinjer är från juli 2010 då en större förändring slutfördes genom en revision av kapitel I–III och ett nytt kapitel IX tillkom avseende omstruktureringar.

Innehåll

Riktlinjerna har för närvarande följande innehåll:

Förord

Ordlista

Kapitel I Armlängdsprincipen (The Arm's Length Principle)

Kapitel II Prismetoder (Transfer Pricing Methods)

Kapitel III Jämförbarhetsanalys (Comparability Analysis)

- Kapitel IV Administrativa sätt att undvika och lösa dubbelbeskattningsfrågor (Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes)
- Kapitel V Dokumentation (Documentation)
- Kapitel VI Immateriella tillgångar (Special Considerations for Intangible Property)
- Kapitel VII Koncerninterna tjänster (Special Considerations for Intra-Group Services)
- Kapitel VIII Kostnadsfördelningsavtal (Cost Contribution Arrangements)
- Kapitel IX Omstruktureringar (Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings)

Lista över bilagor

Fortsatt arbete

Arbetet med riktlinjerna pågår kontinuerligt. För närvarande arbetar OECD med ett projekt avseende immateriella tillgångar, vilket ska resultera i en uppdatering av kapitel VI och kan få följdverkningar på kapitel VIII.

9.6 Armlängdsprincipen

9.6.1 OECD:s riktlinjer (kapitel I)

I det första kapitlet av OECD:s riktlinjer finns en allmän genomgång av armlängdsprincipen samt viss vägledning för hur den bör tillämpas.

Närstående och oberoende transaktioner

I riktlinjerna används begreppen ”controlled transactions” respektive ”uncontrolled transactions”, vilket här översätts med ”närstående transaktioner” respektive ”oberoende transaktioner”.

Bland OECD:s medlemsländer råder enighet om att armlängdsprincipen ska gälla vid utvärdering av internprissättning mellan närstående företag. Principen är teoretiskt välgrundad eftersom den tillhandahåller den bästa jämförelsen med hur det fungerar på den öppna marknaden när tillgångar överförs eller tjänster utförs mellan närstående företag.

När oberoende företag gör affärer med varandra bestäms vanligtvis villkoren av marknadskrafterna. Vid affärer mellan närstående företag styrs villkoren inte på samma sätt av externa marknadskrafter, även om närstående företag ofta

försöker kopiera den dynamik som finns på marknaden. Skattemyndigheterna ska inte automatiskt utgå från att närstående företag försöker manipulera sina vinster. Det kan föreligga verkliga svårigheter att exakt bestämma ett marknadspris i frånvaro av marknadskrafter. Har företagen i sina interna affärsrelationer använt en prissättning som avviker från armlängdsprincipen behöver dock inkomsterna justeras. Detta gäller även om de berörda företagen har bundit sig genom avtal för ett visst pris och även om det inte funnits någon avsikt att minimera eller undvika skatt.

Förhandlingar
p. 1.5

Ibland kan även företag som ingår i multinationella koncerner ha en avsevärd självbestämmanderätt och kan ofta förhandla med varandra som om de vore oberoende. Det händer dock att intressegemenskapen påverkar förhandlingsresultatet. Uppgifter om hårda förhandlingar är därför ensamt inte tillräckligt för att fastställa att transaktionerna skett på armlängdsmässigt sätt.

**Separate entity-
principen**
**Jämförbarhets-
analys**
p. 1.6

Genom hänvisningen till villkor som skulle ha överenskommit mellan oberoende parter utgår armlängdsprincipen från att varje företag inom en multinationell koncern ska behandlas som om det vore ett fristående företag och inte som en oskiljbar del i en större affärsverksamhet (the separate entity approach). Eftersom varje företag i koncernen ska behandlas som om det vore ett fristående företag måste fokus riktas mot transaktionerna mellan koncernföretagen och på om villkoren i dessa transaktioner skiljer sig från villkor som skulle ha förekommit i jämförbara oberoende transaktioner. Denna analys av närstående och oberoende transaktioner, som benämns jämförbarhetsanalys, är själva kärnan i tillämpningen av armlängdsprincipen.

Det finns många skäl till att OECD:s medlemsländer har anammat armlängdsprincipen. Ett viktigt skäl är att den erbjuder stor likhet i den skattemässiga behandlingen av företag som ingår i multinationella koncerner och oberoende företag. Principen har också visat sig fungera effektivt i det stora flertalet fall. I vissa fall kan jämförbara transaktioner enkelt hittas. Det finns också många fall där en relevant jämförelse av transaktioner kan göras på nyckeltalsnivå såsom vinstpålägg på kostnader, bruttomarginal eller nettovinstindikatorer.

Det finns dock speciella fall där armlängdsprincipen är svår och komplicerad att tillämpa, exempelvis för koncerner vars verksamhet avser integrerad tillverkning av högspecialiserade produkter, för unika immateriella tillgångar eller för

specialiserade tjänster. Dock finns lösningar även för sådana fall, exempelvis genom tillämpning av vinstdelningsmetoden.

Armlängdsprincipen har blivit kritiserad för att den inte beaktar effektivitetsvinster och integrationsfördelar då det inte finns några allmänt accepterade objektiva kriterier för att beakta sådana faktorer mellan närstående företag. Inom OECD är dock uppfattningen att de metoder som bygger på armlängdsprincipen successivt kan utvecklas och förbättras i takt med vunna erfarenheter från medlemsländerna.

En praktisk svårighet vid tillämpningen är att närstående företag kan ingå transaktioner som oberoende företag inte skulle ingå. Sådana transaktioner behöver inte vara motiverade av skatteskal, utan kan förekomma därför att koncernföretag befinner sig i en annorlunda ekonomisk miljö. Enbart det faktum att en viss transaktion inte förekommer mellan oberoende parter betyder inte att den inte är armlängdsmässig.

**Rimlig bedömning
p. 1.13**

För att tillämpa armlängdsprincipen krävs ofta information om transaktioner mellan oberoende företag. Här kan föreligga avsevärda svårigheter. Målet är dock att få fram rimliga bedömningar av ett armlängdsmässigt utfall baserat på tillförlitlig information. Man bör här komma ihåg att internprissättning inte är någon exakt vetenskap utan den kräver gott omdöme från såväl skattemyndigheter som företag.

**Jämförbarhet
p. 1.33**

Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras allmänt sett på en jämförelse av villkoren i en närstående transaktion med villkoren i transaktioner mellan oberoende företag. För att en sådan jämförelse ska vara användbar måste de ekonomiskt relevanta omständigheterna vara tillräckligt jämförbara. Att vara jämförbar innebär att ingen av skillnaderna (om några) mellan de situationer som jämförs skulle kunna ha påtaglig inverkan på det villkor som undersöks i metoden (t.ex. priset eller marginalen), eller att tillräckligt säkra justeringar kan göras för att eliminera påverkan av sådana skillnader. För att avgöra graden av jämförbarhet, inklusive vilka justeringar som är nödvändiga för att uppnå jämförbarhet, krävs en förståelse för hur oberoende företag utvärderar potentiella transaktioner.

**Hur oberoende
företag resonerar
p. 1.34–1.35**

När villkoren i en potentiell transaktion utvärderas jämför oberoende företag transaktionen med andra realistiskt tillgängliga alternativ, och de företar transaktionen endast om de inte ser något alternativ som är klart mer fördelaktigt.

Alla metoder som gäller för armlängdsprincipen kan knytas till principen att oberoende företag överväger de alternativ som är tillgängliga, och när de jämför ett alternativ med ett annat beaktar de varje skillnad mellan alternativen som markant skulle kunna påverka värdet.

**Jämförelse-
faktorerna
p. 1.36–1.38**

Det finns fem särskilt viktiga faktorer som ska beaktas vid bedömning av jämförbarhet, nämligen

- särdragen hos transaktionerna
- funktionsanalys
- avtalsvillkor
- ekonomiska förhållanden
- affärsstrategier.

I vilken utsträckning var och en av dessa faktorer har betydelse vid bedömning av jämförbarhet beror på den närstående transaktionens art och på vilken prismetod som väljs. Prövningen är av naturliga skäl tvärsidig, dvs. den omfattar faktorernas inverkan både på den närstående transaktionen och på de oberoende transaktionerna.

**Särdrag hos
transaktionerna
p. 1.39–1.41**

Skillnader i de specifika särdragen hos tillgångar eller tjänster har ofta betydelse för skillnader i värdet på en öppen marknad. Viktiga särdrag för materiella tillgångar är bl.a. fysiska egenskaper, deras kvalitet och tillförlitlighet samt tillgänglighet och leveransvolym. När det gäller tjänster bör dessa vara av likartat slag och tillhandahållna i ungefär samma mängd.

Motsvarande särdrag som bör identifieras beträffande immateriella tillgångar är innebörden av avtalet (t.ex. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet), vilket slag av tillgång det rör sig om (t.ex. patent, varumärke eller know-how), graden av rättsligt skydd, tidsfaktorn samt det förväntade utfallet av att använda tillgången.

Beroende på prismetod får denna faktor olika vikt. Inom marknadsprismetoden kan varje väsentlig skillnad få betydelse för priset medan sådana skillnader har mindre betydelse vid användning av återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden. Skillnader avseende produkten eller tjänsten har också mindre betydelse vid användning av vinstmetoder jämfört med traditionella metoder. När jämförbarheten sker på brutto- eller nettovinstnivå kan det vara acceptabelt att i

jämförelsen inkludera produkter som har skilda egenskaper men där de utförda funktionerna är lika.

**Funktionsanalys
p. 1.42–1.51**

Ersättningen vid affärer mellan oberoende företag är en avspeglning av de funktioner (inklusive de därtill hörande tillgångarna och riskerna) som varje företag fullgör och bidrar med. Därför är en funktionsanalys nödvändig för att kunna avgöra om närstående och oberoende transaktioner är jämförbara. Konkret försöker man i en funktionsanalys identifiera och jämföra de ekonomiskt mest betydelsefulla aktiviteterna och åtagandena samt tillgångarna och riskerna hos parterna i en transaktion.

Funktioner

De funktioner som kan behöva identifieras och jämföras kan exempelvis omfatta design, tillverkning, sammansättning, forskning och utveckling, service, inköp, distribution, marknadsföring, annonsering, transporter, finansiering och administration.

Tillgångar

I funktionsanalysen ska beaktas vilken typ av tillgångar som används, såsom fabriksanläggningar och inventarier, användning av värdefulla immateriella tillgångar, finansiella tillgångar etc. och karaktären på tillgångarna, såsom ålder, marknadsvärde, osv.

Risker

Närstående och oberoende transaktioner är inte jämförbara om det finns betydande skillnader i risk. På en öppen marknad kan man vanligen utgå från att en ökad risk kompenseras med en ökad förväntad avkastning. De olika typer av risker som behöver beaktas omfattar marknadsrisk såsom prisfluktuationer, förlustrisk avseende investeringar i anläggningar och utrustning, risk avseende investering i forskning och utveckling, finansiell risk såsom variationer i valutakurser och räntesatser, kreditrisk osv.

**Avtalsvillkor
p. 1.52–1.54**

Uttryckliga eller underförstådda avtalsvillkor kan framgå både av skrivna avtal och av intern skriftväxling mellan parterna. I avsaknad av dokument får innehållet i avtalsförhållandena härledas från parternas faktiska ageranden och de ekonomiska principer som normalt styr oberoende företags handlande. Det är alltid viktigt att utvärdera om avtalsvillkoren har följts eller inte och den rätta innebörden av avtalet.

**Ekonomiska
förhållanden
p. 1.55–1.58**

Ofta råder olika priser på olika marknader för transaktioner som avser samma varor eller tjänster. Det är därför viktigt att de marknader på vilka de närstående respektive oberoende företagen verkar är jämförbara. Omständigheter som kan vara relevanta vid jämförelsen avser geografisk placering, storlek på marknaden, tillgång och efterfrågan samt graden av konkurrens på marknaden, tillgängligheten av alternativa varor

och tjänster, konsumentköpkraft, myndighetsregleringar, produktions- och transportkostnadsnivå, marknadsled (detalj- eller grossisthandel), tidpunkt för transaktionerna etc.

Förekomsten av cykler, såsom ekonomiska, affärs- eller produktcykler, är ett av de ekonomiska förhållanden som kan påverka jämförbarheten.

Affärsstrategier
p. 1.59–1.63

Vid jämförelsen mellan närstående och oberoende transaktioner är det nödvändigt att beakta affärsstrategier som påverkar företagets verksamhet, t.ex. när en produkt introduceras på en ny marknad och ett lägre pris tas ut. Om exempelvis en tillverkare är beredd att temporärt sänka priset på sina varor under marknadspris till en närstående distributör kan distributörens kostnadsbesparing återspeglas antingen som ett lägre pris mot kund eller som högre marknadsföringskostnader. Om sådana insatser inte slår väl ut men ändå tillåts fortsätta längre än vad ett oberoende företag skulle ha accepterat kan företagets strategi komma att ifrågasättas.

Godtagande
av faktiska
transaktioner
p. 1.64–1.69

Skattemyndighetens granskning av en närstående transaktion ska i normalfallet baseras på den transaktion som faktiskt har genomförts av de närstående företagen så som den har strukturerats av dem, och med användning av de metoder som tillämpats av den skattskyldige i den mån dessa är förenliga med metoderna beskrivna i kapitel II. Bortsett från rena undantagsfall ska skattemyndigheterna inte bortse från de faktiska transaktionerna eller ersätta dem med andra transaktioner.

Avvikelse från denna grundprincip kan dock ske i två speciella fall. För det första är skattemyndigheterna inte bundna av parternas klassificering av en transaktion när den ekonomiska innebörden avviker från dess form, t.ex. när ett lån i realiteten utgör eget kapital. Det andra fallet är när en transaktions innebörd och form visserligen överensstämmer med varandra, men där omständigheterna, sedda i sin helhet, avviker från vad oberoende företag, som agerar på ett kommersiellt och rationellt sätt, skulle ha överenskommit och att dessa åtgärder i praktiken omöjliggör för skattemyndigheten att bestämma ett lämpligt pris. Ett sådant exempel är när en part i ett långtidskontrakt mot en engångsbetalning ger en annan närstående part obegränsad tillgång till allt framtida forskningsresultat.

Närstående företag kan träffa avtal med varandra som inte alltid har någon motsvarighet på den öppna marknaden eftersom de intressekonflikter som normalt existerar mellan oberoende parter ofta saknas. Avtalen kan också med lätthet

ändras, förlängas eller upphävas och förändringarna kan även göras retroaktivt. Det finns i sådana fall anledning att ta ställning till den verkliga innebörden av avtalsförhållandet och om detta stämmer överens med armlängdsprincipen.

Ett exempel är då en tillverkare säljer varor till en närstående distributör i ett annat land och distributören tar på sig valutariskerna, trots att det kan konstateras att oberoende tillverkare brukar ta på sig denna risk i liknande situationer. I ett sådant fall ska skattemyndigheten inte bortse från den påstådda riskfördelningen såvida det inte finns goda skäl att betvivla den ekonomiska innebörden i att distributören övertagit valutarisken. De oberoende transaktioner, som innefattar en annan fördelning av valutarisken, kan vara användbara för att prissätta den närstående transaktionen, kanske genom att tillämpa marknadsprismetoden om tillräckligt noggranna justeringar kan göras för att avspegla skillnaden i hur risken fördelats.

**Upprepade
förluster
p. 1.70–1.72**

Det kan finnas skäl för skattemyndigheterna att granska koncerner där vissa företag ständigt redovisar förluster samtidigt som andra koncernföretag redovisar vinst. Förlusterna kan i vissa fall härröra från ogynnsamma ekonomiska förhållanden, ineffektivitet eller andra affärsmässiga skäl. Oberoende företag kan dock inte acceptera ständiga förluster, utan upphör med verksamheten under sådana förhållanden. I en koncern kan det hända att ett företag tar på sig att tillverka vissa olönsamma produkter som ingår i en serie produkter som alla behövs för att göra koncernen som helhet konkurrenskraftig och lönsam. Ett oberoende företag skulle dock inte vara berett att tillhandahålla förlustbringande produkter utan att kräva tillräcklig kompensation för att utföra en sådan tjänst. Förluster kan också vara resultatet av en medveten affärstrategi, t.ex. när ett företag tillämpar låga priser i en strävan att ta marknadsandelar eller slå sig in på en ny marknad med målsättningen att öka sina vinster på längre sikt. Sådana låga priser kan dock inte förväntas bestå under någon längre tid, eftersom oberoende företag inte skulle acceptera detta.

**Myndighets-
regleringar
p. 1.73–1.77**

Allmänna myndighetsregleringar, såsom priskontroll, restriktioner för betalningar och valutakontroll, bör betraktas som villkor som gäller för respektive marknad och normalt beaktas vid bedömningen av internpriset på denna marknad. Ibland kan ett land hindra ett företag att genomföra transfereringar av exempelvis räntebetalningar på lån till ett långivande närstående företag i ett annat land. Oberoende företag försöker normalt

undvika att delta i transaktioner som är föremål för myndighetsingripanden eller se till att få kompensation i annan form.

**Tulluppgifter
p. 1.78–1.79**

Prissättning på varor är inte bara intressant för skatteändamål utan också för tulländamål. Den prissättning som används för tulländamål kan ibland vara användbar vid armlängdsbedömningar och kanske speciellt den information om den granskade transaktionen som tullmyndigheten har tillgång till. Emellertid måste man beakta att tullvärderingen kan ske enligt andra metoder.

I allmänhet vill ett företag som importerar varor ange ett så lågt värde som möjligt för tulländamål medan företaget för inkomstskatteändamål kan vara intresserat av att rapportera ett högre pris för samma varor eftersom det höjer de avdragsgilla kostnaderna hos den som importerar.

9.6.2 Armlängdsprincipen i svensk rätt

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen**

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) fastställt att armlängdsprincipen är den grundläggande principen vid bedömning av frågor som omfattas av korrigeringsregeln. En närmare redogörelse för målet som avsåg prissättningen av råolja och frakttjänster finns i avsnitt 9.8.2.1.

I rättsfallet tas ett antal av de frågor upp som behandlas i kapitel I i riktlinjerna.

**Särdrag hos
transaktionerna**

Beträffande frakttjänsterna fann domstolen att de tjänster Svenska Shells närstående utländska bolag SIPC tillhandahöll innefattade mer än den konkreta tjänsten att frakta råolja till Göteborg samt att de saknade motsvarighet på marknaden. Jfr riktlinjerna punkt 1.39–1.41.

Funktionsanalys

En fråga som Högsta förvaltningsdomstolen hade att ta ställning till var om SIPC var berättigad till en handelsmarginal på råolfjeförsäljningen. Domstolen gjorde en funktionsanalys och bedömde att SIPC burit vissa risker och därför var berättigad till viss handelsvinst. Jfr riktlinjerna punkt 1.42–1.51.

**Godtagande
av faktiska
transaktioner**

Beträffande frakttjänsterna uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att en viktig princip att beakta vid armlängdsprövningen var att prövningen inte borde grundas på en bedömning av hypotetiska transaktioner som sattes i stället för det av parterna faktiskt valda förfarandet. Den prissättningsmodell som användes av parterna tog bättre hänsyn till de speciella förhållanden som förelegat än Skatteverkets bedömning av varje enskild transport. Jfr riktlinjerna punkt 1.64–1.69.

Rimlig bedömning	I Shell-målen inriktade Högsta förvaltningsdomstolen bedömningen på de mer långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats under den period som var föremål för prövning utifrån det material som fanns till hands. Jfr riktlinjerna punkt 1.13.
RÅ 1990 ref. 34 Mobil Oil Faktiska transaktioner	När det gäller frågan om godtagande av faktiska transaktioner har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1990 ref. 34 anført att korrigeringsregeln inte ger stöd för att skatterättligt behandla ett avtalat lån som kapitaltillskott (se avsnitt 9.13). Jfr riktlinjerna punkt 1.65.
Kammarrätten Avtalsvillkor	Kammarrätten i Göteborg har prövat om tillhandahållande av koncerninterna tjänster innebar att avtal hade ingåtts (KRNG 2005-06-10, mål nr 7554-03). Jfr riktlinjerna punkt 1.52.
Kammarrätterna Myndighetsregleringar	Vad gäller olika myndighetsregleringar har kammarrätterna i ett antal mål uttalat att olika restriktioner i motpartslandet inte är ett godtagbart skäl för att underlåta att debitera för utförda tjänster (se avsnitt 9.10.3). Jfr riktlinjerna punkt 1.73–1.77.

9.7 Prismetoder

9.7.1 OECD:s riktlinjer (kapitel II)

9.7.1.1 Inledning

Användning av prismetoder	OECD:s riktlinjer innehåller en beskrivning av fem metoder som kan användas för att avgöra om tillämpade villkor mellan närstående parter är förenliga med armlängdsprincipen. Riktlinjerna tar inte ställning till om metoderna ska användas för prissättning i förväg eller för pristest i efterhand av transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Metoderna delas upp i tre traditionella transaktionsbaserade metoder och två transaktionsbaserade vinstmetoder. Även andra metoder kan i princip tillämpas förutsatt att priserna överensstämmer med armlängdsprincipen såsom den beskrivs i riktlinjerna. Varje metod i riktlinjerna bygger på vissa bestämda förutsättningar och passar därför inte att användas i alla situationer. Följande metoder beskrivs i kapitel II av riktlinjerna.
Traditionella transaktionsbaserade metoder	Marknadsprismetoden (comparable uncontrolled price method, CUP) utgår från marknadspriset för jämförbara varor, tjänster, krediter osv. Återförsäljningsprismetoden (resale price method, RPM) är en indirekt metod för att fastställa armlängdspriset med utgångspunkt från ett slutligt försäljningspris till en oberoende part.

**Transaktions-
baserade vinst-
metoder**

Detta pris reduceras med en bruttovinst, vilken ska täcka en återförsäljares kostnader och ett armlängdsmässigt vinstpålägg.

Kostnadsplusmetoden (cost plus method) är också en indirekt metod som utgår från kostnaden för att tillhandahålla varan, tjänsten e.d. med tillägg för ett armlängdsmässigt vinstpålägg.

Nettomarginalmetoden (transactional net margin method, TNMM) innebär att ett företags rörelseresultat som uppstår vid en transaktion med ett närstående företag relateras till en bas (t.ex. kostnader, omsättning eller tillgångar).

Vinstdelningsmetoden (profit split method, PSM) innebär att en intern koncernvinst som uppkommit vid en koncerntransaktion fördelas mellan berörda koncernföretag på ett ekonomiskt välgrundat sätt.

Metoder som baseras på vinst kan bara accepteras om de är förenliga med artikel 9 i modellavtalet, särskilt med avseende på jämförbarhet. Detta uppnås genom att tillämpa metoderna på ett sätt som uppskattar ett armlängdspris. Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras allmänt på en jämförelse av priser, marginaler eller vinster från närstående transaktioner med priser, marginaler eller vinster från jämförbara transaktioner mellan oberoende parter (punkt 2.6).

**Val av metod
p. 2.1–2.10**

Val av metod syftar alltid till att hitta den mest lämpliga metoden för varje särskilt fall. Därvid ska beaktas styrkor och svagheter hos respektive metod, metodens lämplighet för den aktuella transaktionen, möjligheten att finna tillräckligt tillförlitlig information för att tillämpa metoden och graden av jämförbarhet mellan närstående och oberoende transaktioner. Ingen enskild metod är lämplig i alla tänkbara fall och det är inte heller nödvändigt att visa att en särskild metod inte är lämplig.

Rangordning

Om såväl en traditionell metod som en vinstmetod kan tillämpas på lika tillförlitligt sätt, har den traditionella metoden företräde. Vidare anges att om marknadsprismetoden och en annan metod kan tillämpas på lika tillförlitligt sätt har marknadsprismetoden företräde.

Det finns fall där vinstmetoder är mer lämpliga än traditionella metoder. Exempelvis finns fall där båda de närstående parterna lämnar värdefulla och unika bidrag till transaktionen eller där parternas aktiviteter är mycket integrerade. I sådana fall kan en vinstfördelning vara mer lämplig än en ensidig metod. Ett annat exempel är när det saknas information om bruttovinster hos tredje part, vilket gör det svårt att tillämpa traditionella

metoder och en vinstmetod kan vara lämpligare med hänsyn till tillgänglig information.

Att den mest lämpliga metoden ska väljas för varje enskilt fall betyder inte att alla metoder måste analyseras noggrant eller prövas för att hitta den lämpligaste metoden.

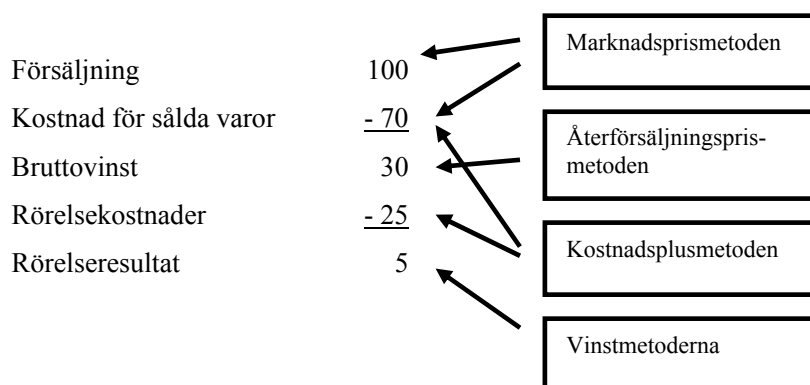
Multinationella koncerner har även frihet att tillämpa metoder som inte beskrivs i riktlinjerna för att sätta priser förutsatt att dessa priser motsvarar armlängdsmässiga priser. Sådana metoder ska dock inte ersätta OECD:s metoder om de senare är lämpligare i det enskilda fallet.

**Mer än en metod
p. 2.11**

Armlängdsprincipen kräver inte att mer än en metod tillämpas för en given transaktion. För svårare fall, där ingen metod är given, kan ett mer flexibelt förhållningssätt medföra att flera metoder används tillsammans.

**Skatteverkets
kommentar**

De metoder som beskrivs i riktlinjerna fungerar på olika sätt och har olika styrkor och svagheter. Det finns ofta en koppling till redovisningen av den eller de transaktioner som undersöks, såväl hos företaget självt som hos andra företag som används för jämförelse. Nedanstående uppställning av en typisk resultaträkning kan illustrera var i resultaträkningen fokus läggs i de olika metoderna.



9.7.1.2 Marknadsprismetoden, CUP

**Marknadspris-
metoden
p. 2.13–2.20**

I denna metod jämförs priset på varor eller tjänster i en närstående transaktion med priset på varor eller tjänster i en jämförbar oberoende transaktion. En oberoende transaktion är jämförbar med en närstående transaktion om ett av två villkor är uppfyllda: a) det finns inte någon skillnad mellan de jämförda transaktionerna som påtagligt skulle kunna påverka priset på en öppen marknad, eller b) tillräckligt säkra juste-

ringar kan göras för att eliminera påtagliga effekter av sådana skillnader. När det är möjligt att hitta jämförbara oberoende transaktioner är metoden det mest direkta och tillförlitliga sättet att tillämpa armlängdsprincipen. I sådana fall är metoden att föredra framför alla andra metoder.

Det kan vara svårt att hitta en transaktion mellan oberoende företag som är så jämförbar med en närstående transaktion att det inte finns någon skillnad som har en väsentlig effekt på priset. Exempelvis kan en smärre skillnad i den överlätna tillgången i en närstående respektive oberoende transaktion väsentligt påverka priset, även om de bedrivna verksamheternas karaktär kan vara så jämförbara att de genererar samma totala rörelsemarginal. När så är fallet är det lämpligt att företa justeringar.

Vid överväganden om huruvida en närstående och en oberoende transaktion är jämförbara, ska hänsyn tas till effekten på priset i bredare hänseende än enbart produktlikheten. När det föreligger skillnader mellan de närstående och oberoende transaktionerna eller mellan de företag som genomför transaktionerna, kan det vara svårt att bestämma tillräckligt säkra justeringar för att eliminera effekten på priset. Dessa svårigheter ska inte rutinemässigt hindra en möjlig tillämpning av marknadsprismetoden. Alla ansträngningar ska göras för att justera data så att de kan användas på lämpligt sätt i en marknadsprismetod.

Marknadsprismetoden är särskilt tillförlitlig när det gäller försäljning av samma sorts varor. I riktlinjerna ges ett exempel där oberoende företag säljer kaffeböner från en region, utan att lanseras under ett varumärke, och som är av liknande sort, kvalitet och kvantitet som de som säljs mellan närstående företag under liknande villkor ungefär vid samma tidpunkt och i samma produktions- eller distributionsled. Om den enda tillgängliga oberoende transaktionen rör kaffeböner från en annan region och som inte heller säljs under ett varumärke bör man undersöka om kaffebönornas ursprung är en sådan skillnad som i sig motiverar ett högre eller ett lägre pris på den öppna marknaden. Denna typ av information kan hämtas från råvarumarknader eller härledas från partihandelspriser. Om skillnaden har en påtaglig betydelse för priset bör detta justeras för att eliminera effekten av denna skillnad, och om en sådan justering inte är möjlig att genomföra, är tillförlitligheten av metoden begränsad. Det kan då finnas skäl att använda en annan mindre direkt metod i stället.

**Återförsäljnings-
prismetoden
p. 2.21–2.38**

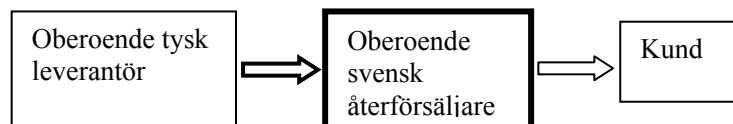
9.7.1.3 Återförsäljningsprismetoden, RPM

Återförsäljningsprismetoden är ett indirekt sätt att fastställa armlängdspriset och utgår från det pris för vilket en produkt, som köpts från ett närstående företag, säljs vidare till ett oberoende företag. Sistnämnda pris (återförsäljningspriset) minskas sedan med en lämplig bruttovinstmarginal (återförsäljningsmarginal) som motsvarar det belopp med vilket återförsäljaren söker täcka sina försäljnings- och övriga rörelsekostnader inklusive ett vinstpålägg. Vad som återstår efter avdrag för bruttovinsten kan betraktas som ett armlängdspris för den ursprungliga överlåtelsen mellan de närstående företagen. Denna metod är troligen mest användbar när den tillämpas på försäljningsverksamhet.

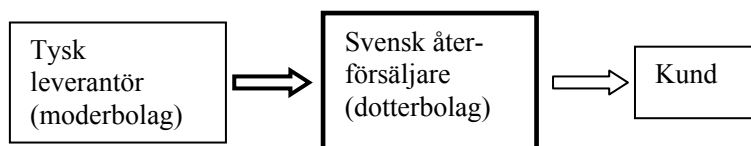
Återförsäljningsmarginalen i en närstående transaktion kan bestämmas utifrån den återförsäljningsmarginal som samma återförsäljare har på varor som köpts och sålts i jämförbara oberoende transaktioner (intern jämförelse). Återförsäljningsmarginalen som ett helt fristående företag har i en jämförbar oberoende transaktion kan också tjäna som vägledning (extern jämförelse).

**Skatteverkets
exempel**

Nedan ges ett exempel på en extern jämförelse, där först en armlängdsmässig återförsäljningsmarginal beräknas, vilken i nästa steg appliceras på en närstående transaktion.



Försäljning till kund	200
Inköp från leverantör	- <u>120</u>
Bruttovinst	80
Återförsäljningsmarginal	$80/200 = 40 \%$



Försäljning till kund	150
Internpris	- x
Bruttovinst	60 (40 % x 150)
Internpris x	150 - 60 = 90

Samma villkor som gäller för marknadsprismetoden avseende jämförbarhet och möjlighet att justera för skillnader ska vara uppfyllda. I återförsäljningsprismetoden behövs normalt färre justeringar för skillnader i produkten, eftersom smärre produktskillnader troligen inte har lika stor påverkan på vinstmarginaler som på pris. Ett företag kan utföra samma funktion vid försäljning av brödrostar som det skulle vid försäljning av mixers och i en marknadsekonomi skulle det uppkomma en liknande ersättningsnivå (dvs. återförsäljningsmarginal) för de två aktiviteterna. Konsumenterna skulle dock inte betrakta brödrostar och mixers som nära substitut och därför finns ingen anledning att tro att priserna skulle vara desamma.

Även om större produkt-differenser kan accepteras vid tillämpningen av återförsäljningsprismetoden bör skillnaderna inte vara alltför stora då detta normalt får återverkningar på de funktioner som utförs.

När oberoende och närstående transaktioner är jämförbara i alla avseenden utom vad gäller själva produkten, kan återförsäljningsprismetoden ge ett säkrare resultat än marknadsprismetoden, såvida det inte går att göra justeringar för produkt-skillnaden.

En lämplig återförsäljningsmarginal är lättast att bestämma när återförsäljaren inte tillför något värdefullt till produkten. Motsatsvis är det svårare om varorna vidareförädlas eller integreras i mer sammansatta produkter.

Storleken av återförsäljningsmarginalen påverkas av graden av aktivitet hos återförsäljaren. Denna kan sträcka sig från en ren vidareförsäljning av varorna till att omfatta det fulla ägaransvaret inklusive de risker som är förknippade med reklam, marknadsföring, distribution, garantier, varulager etc. Den

återförsäljare som har speciell kunskap och är särskilt skicklig när det gäller att marknadsföra varorna eller som bidrar till att skapa eller vidmakthålla en immateriell tillgång som kan associeras till produkten kan i allmänhet betinga sig en högre bruttovinst. Detsamma gäller den återförsäljare som använder egna immateriella tillgångar vid marknadsföringen av varorna.

Om det i distributionskedjan ingår ett mellanliggande företag kan det finnas anledning att beakta inte bara ett sådant företags inköps- och försäljningspris på varorna utan även de funktioner mellanledet utför. Om det inte framkommer att mellanledet antingen tagit på sig en verklig risk eller utfört en funktion som bidragit till att öka värdet på varorna bör mellanledet inte rimligen tillskrivas något vinstelement utan detta bör tillfalla någon annan del av koncernen, eftersom oberoende företag normalt inte skulle låta ett företag som inte tillfört en transaktion något kommersiellt värde få del i vinsten.

Om redovisningspraxis skiljer sig åt vid jämförelsen av närstående och oberoende företag måste det säkerställas att samma typ av kostnad används konsekvent i båda fallen för att beräkna återförsäljningsmarginalen. Exempelvis kan kostnader för forskning och utveckling hänföras antingen till rörelsekostnader eller ingå i kostnaden för sålda varor.

Skatteverkets kommentar

Det förekommer i praktiken att företag tillämpar en metod som betecknas som en modifierad återförsäljningsprismetod (modified RPM). Vanligtvis är det i dessa fall fråga om en nettomarginalmetod eftersom jämförelsen sker på nettovinstnivå. Beteckningen kommer av att själva priset räknas om till en återförsäljningsmarginal.

9.7.1.4 Kostnadsplusmetoden

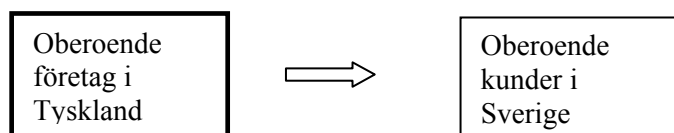
Kostnadsplusmetoden p. 2.39–2.55

Kostnadsplusmetoden utgår från de kostnader en leverantör har för att tillhandahålla en vara eller tjänst till ett närstående företag. Ett lämpligt vinstpålägg görs och detta kan tillsammans betraktas som ett armlängdsmässigt pris. Metoden är sannolikt mest användbar när den närstående transaktionen avser tillhandahållande av tjänster eller när halvfabrikat säljs mellan närstående parter.

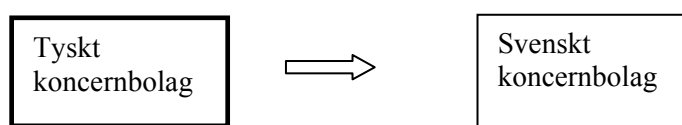
Vinstpålägget ska helst bestämmas med utgångspunkt från det vinstpålägg samma säljare tillämpar vid jämförbara transaktioner med oberoende köpare (intern jämförelse). Det vinstpålägg som ett oberoende företag tillämpar vid jämförbara transaktioner kan också tjäna som vägledning (extern jämförelse).

Skatteverkets exempel

Nedan redovisas ett exempel på en extern jämförelse, där först ett armlängdsmässigt vinstpålägg beräknas, vilket i nästa steg appliceras på en närstående transaktion.



Försäljning till kunder	200
Kostnad för vara/tjänst	<u>- 180</u>
Vinst	20
Vinstpålägg	20/200 = 10 %



Kostnad för vara/tjänst	120
Vinstpålägg	<u>+ 12</u> (10 % x 120)
Internpris för vara/tjänst	132

Även kostnadsplusmetoden är mindre känslig än marknadsprismetoden för särdrag hos produkterna och lägger mer vikt vid andra jämförelsefaktorer, eftersom vissa av dessa kan ha en mer betydande effekt på vinstpålägget än på själva priserna på produkterna. På samma sätt som återförsäljningsprismetoden förutsätter kostnadsplusmetoden att de företag som ska jämföras utför liknande funktioner och att eventuella justeringar är möjliga att göra för att beakta skillnader i detta hänseende.

Kostnadsbasen p. 2.43–2.52

Vid tillämpning av metoden är det viktigt att basen för kostnaderna är enhetlig och konsekvent över tiden vid jämförelserna. Storleken av kostnaderna påverkas både av de funktioner som utförs och av andra faktorer, såsom exempelvis inbesparade kostnader på grund av effektivitetsvinster i tillverkningsprocessen.

Om redovisningsprinciperna skiljer sig mellan den närstående och den oberoende transaktionen behöver man göra justeringar för att uppnå jämförbarhet. Ett företags kostnader kan grovt sett delas upp i tre kategorier. Den första avser direkta kostnader för att producera en vara eller tjänst, såsom råmaterial. Den andra

avser indirekta produktionskostnader, vilka trots att de är nära förknippade med produktionsprocessen kan vara gemensamma för flera varor eller tjänster. Slutligen finns det rörelsekostnader som är gemensamma för företaget som helhet, såsom kostnader för ledning och allmän administration. I kostnadsplusmetoden används normalt direkta och indirekta produktionskostnader, men i speciella fall kan rörelsekostnader beaktas.

Vissa typer av kostnader kan variera under en tidsperiod, varför det kan vara lämpligt att använda genomsnittskostnader. Även återanskaffningskostnader och marginalkostnader kan behöva beaktas.

**Exempel
p. 2.53–2.55**

I riktlinjerna ges tre exempel på hur metoden kan tillämpas. Ett av exemplen avser kontraktsforskning. Alla risker för misslyckanden bärs av uppdragsgivaren. Uppdragsgivaren äger även alla immateriella tillgångar som utvecklas och har därför vinstmöjligheterna av forskningen. Alla kostnader för forskningen, som de närstående företagen har avtalat om, måste kompenseras. Det tillkommande vinstpåslaget kan avspegla hur innovativ och komplex den utförda forskningen är.

9.7.1.5 Nettomarginalmetoden, TNMM

**Nettomarginal-
metoden
p. 2.58–2.107**

Nettomarginalmetoden undersöker nettovinsten i förhållande till en lämplig bas (t.ex. kostnader, försäljning, tillgångar), som ett företag uppnår i en närstående transaktion. Det nyckeltal som då fås fram benämns i riktlinjerna för ”net profit indicator” vilket här översätts med ”vinstindikator”.

**Skatteverkets
kommentar**

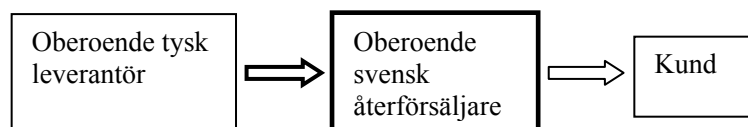
I riktlinjerna används begreppen nettovinst och nettomarginal, men det framgår att utgångspunkten är det som vanligen kallas rörelseresultat (EBIT, Earnings Before Interest and Tax) och rörelsemarginal. Ett i praktiken vanligt förekommande begrepp är PLI, profit level indicator, vilket inte används i riktlinjerna men är synonymt med begreppet vinstindikator.

**Intern/extern
jämförelse**

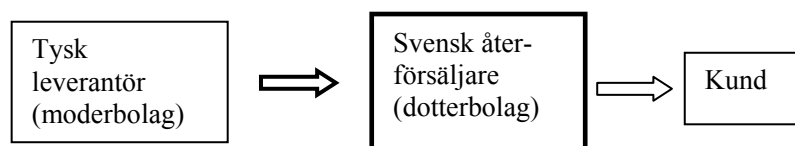
Vid tillämpning av nettomarginalmetoden ska vinstindikatorn i en närstående transaktion under idealiska förhållanden fastställas med hänvisning till den vinstindikator som det undersökta företaget uppnått i jämförbara oberoende transaktioner (intern jämförelse). Är detta inte möjligt kan den nettomarginal som ett oberoende företag uppnått i en jämförbar transaktion (extern jämförelse) tjäna som vägledning. En funktionsanalys krävs för att avgöra om transaktionerna är jämförbara och vilka justeringar som behövs för att få tillförlitliga resultat.

Skatteverkets exempel

Nedan ges ett exempel på en extern jämförelse, där först en armlängdsmässig rörelsemarginal beräknas, vilken i nästa steg appliceras på en närstående transaktion.



Försäljning till kund	200
Kostnad för vara	- 160
Bruttovinst	40
Rörelsekostnader	- 30
Rörelseresultat	10
Rörelsemarginal	$10/200 = 5\%$



Försäljning till kund	400
Internpris	- x
Bruttovinst	y
Rörelsekostnader	- 60
Rörelseresultat	20 (5% x 400)
Internpris x	$400 - 60 - 20 = 320$

Styrkor och svagheter p. 2.62–2.67

En styrka med nettomarginalmetoden är att vinstindikatorer är mindre känsliga för skillnader mellan produkter och funktioner. Skillnader i de funktioner som utförs av företag avspeglas ofta i varierande rörelsekostnader. Därför kan det förekomma ett brett spann av bruttovinstmarginaler, men fortfarande likartade nivåer vad gäller vinstindikator. Metoden kan också undvika oklarheter kring om kostnader har redovisats i bruttovinsten eller längre ned i resultaträkningen, vilket gör det svårt att jämföra bruttovinster.

Den praktiska fördelen med metoden är, som med alla ensidiga metoder, att det inte är nödvändigt att analysera mer än ett av

de närstående företagen. Detta är en fördel när en av parterna i transaktionen är komplex och har många integrerade aktiviteter, eller när det är svårt att hitta tillförlitlig information om en av parterna.

Å andra sidan kan vinstindikatorn påverkas av faktorer som skulle ha liten eller ingen direkt effekt på priset eller bruttomarginalen mellan oberoende parter.

För alla metoder gäller att det behövs information om oberoende transaktioner vilken kanske inte är tillgänglig vid tidpunkten för den närstående transaktionen. Detta kan vara särskilt svårt när nettomarginalmetoden tillämpas. Det kan också vara svårt att få tillgång till tillräckligt specificerad information om vinster hänförliga till oberoende transaktioner.

En användning av vinstindikatorer kan av två skäl eventuellt medföra större inslag av variation vid bestämmandet av internpriser. För det första kan vinstindikatorn påverkas av faktorer som inte har någon påverkan på bruttomarginaler eller priser, beroende på att rörelsekostnaderna kan variera mellan olika företag. För det andra kan vinstindikatorn påverkas av några av de faktorer som även påverkar priser och bruttomarginaler, såsom konkurrenssituation, men effekten kan inte lika lätt elimineras. Vidare kan nettomarginalmetoden vara mer känslig än kostnadsplusmetoden eller återförsäljningsprismetoden för skillnader i kapacitetsutnyttjande, beroende på förhållandet mellan fasta och rörliga kostnader. I bilaga I till kapitel II finns tre exempel som illustrerar skillnader gentemot de metoder som utgår från bruttovinsten.

Val av vinstindikator
p. 2.76

Vid val av vinstindikator ska hänsyn tas till styrkor och svagheter hos olika möjliga indikatorer, indikatorns lämplighet med hänsyn till transaktionens karaktär, tillgången till tillförlitlig information som behövs för att tillämpa metoden med denna indikator och graden av jämförbarhet mellan närstående och oberoende transaktioner.

Beräkning av nettovinst
p. 2.77–2.85

Kostnader och intäkter som inte hör samman med den undersökta närstående transaktionen ska exkluderas om de har någon väsentlig inverkan på jämförelsen med oberoende transaktioner. En lämplig uppdelning (segmentering) av företagets finansiella data krävs när man bestämmer eller testar den nettovinst företaget uppnår i en närstående transaktion. Det är därför olämpligt att använda nettomarginalmetoden på ett helt företag, om företaget är involverat i flera olika närstående transaktioner som inte sammanslagna kan jämföras med trans-

aktioner hos oberoende företag. På motsvarande sätt gäller att när transaktioner mellan oberoende parter analyseras måste vinster hänförliga till transaktioner som inte är jämförbara exkluderas från jämförelsen.

Icke operativa poster såsom räntor och inkomstskatter ska exkluderas vid beräkning av vinstindikator. Extraordinära poster ska normalt också exkluderas. Om valutakursvinster och -förluster ska inräknas eller ej i vinstindikatorn kräver särskild uppmärksamhet.

Den nämnare som väljs ska inriktas mot den indikator som speglar värdet på de funktioner som utförs med beaktande av de tillgångar som används och de risker som bärs. Typiskt sett kan omsättning eller rörelsekostnader för distribution vara en lämplig bas för distribution/försäljning, totala kostnader eller rörelsekostnader kan vara en lämplig bas för tjänster eller tillverkning och operativa tillgångar kan vara en lämplig bas för kapitalintensiv verksamhet.

**Nettovinst i
förhållande till
försäljning
p. 2.90–2.91**

Rörelsemarginal som vinstindikator används ofta för att bestämma armlängdspris vid inköp från ett närstående företag för återförsäljning till oberoende kunder. I sådana fall ska den försäljningssiffra som används i nämnaren vara återförsäljningen av de varor som köpts i den närstående transaktion som undersöks. Försäljning som härrör från externt köpta varor ska inte ingå i beräkningen, såvida inte dessa transaktioner påverkar jämförelsen eller de närstående och oberoende transaktionerna är så nära sammanknutna att de inte går att utvärdera separat. Ett exempel på detta kan vara när en distributör utför eftermarknadsservice eller säljer reservdelar och denna verksamhet är nära knuten till de närstående inköpen, exempelvis genom att man i serviceverksamheten använder rättigheter eller andra tillgångar som man får genom distributionsavtalet.

**Nettovinst i
förhållande till
kostnader
p. 2.92–2.96**

Kostnadsbaserade vinstindikatorer bör bara användas i de fall då kostnader är en relevant indikator för värdet av den utförda funktionen, de tillgångar som används och de risker som bärs av företaget. Dessutom ska bara de kostnader beaktas som direkt eller indirekt är hänförliga till den närstående transaktionen. Därvid ska även en skälig andel av overheadkostnader beaktas.

Fråga kan uppkomma om det kan vara armlängdsmässigt att behandla en betydande andel av det granskade företagens kostnader som genomgångskostnader (kostnader som bara vidaredebiteras, pass-through costs) för vilka inget vinstelement

beräknas (dvs. kostnader som inte skulle behöva medräknas i nämnaren). Detta beror på i vilken utsträckning ett oberoende företag under jämförbara förhållanden skulle acceptera att inte ha något vinstpåslag på delar av de kostnader det har.

Om det anses armlängdsmässigt att behandla kostnader som genomgångskostnader får detta konsekvenser för jämförbarhet och bedömning av armlängdsintervall. Om sådana kostnader inte medräknas i nämnaren för det undersökta företaget måste motsvarande kostnader också undantas vid beräkning av det jämförbara företagens vinstindikator. I praktiken uppkommer jämförbarhetsproblem om det inte finns information om hur kostnader hos de jämförbara objekten klassificeras. I punkten 7.36 diskuteras samma fråga vad gäller vinstpålägg på tjänster.

I riktlinjerna anges att det, beroende på fakta och omständigheter i det enskilda fallet, kan vara lämpligt att använda faktiska kostnader, standardkostnader eller budgeterade kostnader.

Nettovinst i förhållande till tillgångar p. 2.97–2.98

Avkastning på tillgångar (eller kapital) kan vara en lämplig bas i fall då tillgångar (snarare än kostnader eller försäljning) är en bättre indikator för de värden som tillförs av företaget, t.ex. för viss tillverkning eller annan tillgångsintensiv verksamhet. I dessa fall ska bara operativa tillgångar användas. Fråga uppkommer om tillgångarna ska värderas till bokfört värde, marknadsvärde eller till ett justerat bokfört värde. Här gäller att hitta det mått som är mest tillförlitligt.

Andra vinstindikatorer p. 2.99

Andra vinstindikatorer kan vara lämpliga i enskilda fall, t.ex. om det finns tillgång till oberoende data för en annan bas och denna utgör en rimlig indikation på det värde som tillförs av företaget.

Berry ratio p. 2.100–2.102

Berry ratio är en vinstindikator, som definieras som kvoten mellan bruttovinst och rörelsekostnader.

Skatteverkets kommentar

Det tal man får fram vid beräkning av Berry ratio motsvarar ett vinstpålägg på de rörelsekostnader ett företag har. Ibland uttrycks detta som avkastning på rörelsekostnaderna. Om rörelsekostnaderna är lika stora som bruttovinsten blir kvoten 1. Är bruttovinsten högre än rörelsekostnaderna blir kvoten större än 1. Om kvoten exempelvis blir 1,15 betyder det att vinstpålägget är 15 %. Man kan få fram exakt samma procentsats genom att sätta rörelseresultatet i förhållande till rörelsekostnaderna.

Tillämpning
p. 2.101–2.102

För att ett Berry ratio-mått ska vara lämpligt för att testa ersättningen i en närstående transaktion (t.ex. distribution av varor) måste värdet på de funktioner som utförs stå i proportion till rörelsekostnaderna och inte på något väsentligt sätt påverkas av värdet på varorna, dvs. inte stå i proportion till omsättningen.

En situation där Berry ratio kan visa sig användbar är för mellanhänder, där ett företag köper varor från ett närstående företag och säljer dem vidare till ett annat närstående företag. I sådana fall är kanske inte återförsäljningsprismetoden tillämplig eftersom det inte finns något oberoende försäljningspris och inte heller kostnadsplusmetoden med ett vinstpålägg på varorna eftersom kostnaden för varorna är en närstående transaktion.

9.7.1.6 Vinstdelningsmetoden

Vinstdelnings-
metoden
p. 2.108–2.145

Vid tillämpning av vinstdelningsmetoden fastställs först den koncernvinst som uppkommer genom att två eller flera koncernföretag samarbetar i en viss transaktion (t.ex. tillverkning och försäljning av varor). Därefter ska den sammanlagda transaktionsvinst som dessa koncernföretag uppnått genom samarbetet fördelas på ett sätt som man kan anta skulle ha skett i ett armlängdsavtal, dvs. om företagen inte varit närstående. Vad som gäller för vinst gäller också för förlust.

Styrkor och
svagheter
p. 2.109–2.114

Den huvudsakliga styrkan med metoden är att den kan erbjuda en lösning för högt integrerade verksamheter för vilka en ensidig metod inte skulle passa. Vinstdelningsmetoden kan också vara den lämpligaste metoden när båda parter tillför unika och värdefulla bidrag till transaktionen. Metoden kan erbjuda flexibilitet genom att man kan beakta speciella omständigheter hos de närstående parterna som inte finns hos oberoende företag. En ytterligare styrka hos metoden är att det inte är sannolikt att den medför att den ena parten i en närstående transaktion får behålla en extrem och osannolik vinst, eftersom båda parterna i transaktionen utvärderas.

En svaghet med metoden är att den är svår att tillämpa. Vid första påseende kan den verka enkel eftersom den inte är så beroende av information från oberoende företag. Det kan dock vara svårt att få information från utländska dotterbolag. Det kan också vara svårt att mäta kombinerade intäkter och kostnader för alla parter som är inblandade i de närstående transaktionerna, eftersom det krävs en likartad redovisning och att kostnader kan fördelas korrekt mellan den aktuella transaktionen och andra transaktioner som de närstående företagen har.

Två huvudmetoder

Det finns ett antal tillvägagångssätt för att uppskatta en fördelning av vinst. Två sätt beskrivs i riktlinjerna, nämligen bidragsmetoden (contribution analysis) och restvärdeometoden (residual analysis).

Bidragsmetoden
p. 2.119–2.120

Vid bidragsmetoden fördelas den framräknade totala transaktionsvinsten på ett sätt som oberoende parter skulle ha gjort i en jämförbar transaktion. Denna fördelning kan stödjas av jämförelsedata om sådana finns. I avsaknad av sådana data baseras fördelningen ofta på det relativa värdet av de funktioner som respektive företag bidrar med, varvid även beaktas vilka tillgångar som används och vilka risker som bärs. I de fall det relativa värdet av bidragen kan mätas direkt, är det kanske inte nödvändigt att uppskatta marknadsvärdet på varje parts bidrag.

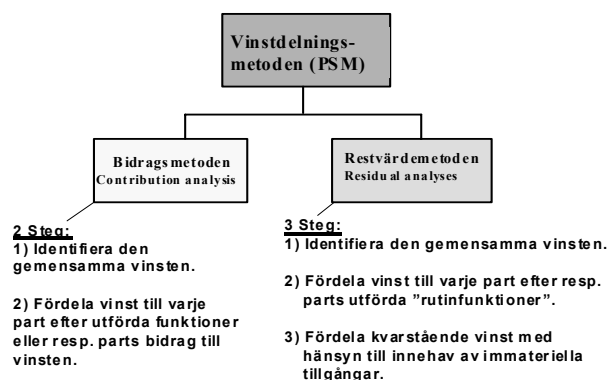
Restvärdeometoden
p. 2.121–2.123

Vid restvärdeometoden fördelas den gemensamma vinsten i två steg. I första steget får vardera deltagaren en armlängdsmässig ersättning för sina icke-unika bidrag till transaktionen. Vanligtvis kan denna första ersättning bestämmas genom att tillämpa en av de traditionella transaktionsbaserade metoderna eller nettomarginalmetoden och göra en jämförelse med ersättningen för jämförbara transaktioner mellan oberoende parter. Denna ersättning beaktar således inte någon avkastning som genereras av unika och värdefulla bidrag av parterna. Den vinst (eller förlust) som återstår efter det första steget, fördelas i ett andra steg mellan parterna baserat på en analys av fakta och omständigheter, där det främst gäller att hitta användbara fördelningsnycklar.

Ett alternativt sätt att tillämpa restvärdeometoden kan avse försök att avspegla resultatet av förhandlingar mellan oberoende parter på en öppen marknad. I vissa fall skulle man kunna beakta nuvärdesberäknade kassaflöden hos parterna under den förväntade livslängden hos affärstransaktionen.

Skatteverkets exempel

De två metoderna kan grafiskt beskrivas på följande sätt.



Gemensam vinst p. 2.124–2.131

När den gemensamma vinsten ska bestämmas är det avgörande att först identifiera de relevanta transaktioner som omfattas av vinstfördelningen. Problem avseende redovisning måste lösas i förväg så att metoden kan tillämpas konsekvent över transaktionernas livslängd.

Det förekommer att vinstdelningsmetoden tillämpas såväl på aktuella vinster som på prognostiserade vinster. Om metoden används av närstående parter för att sätta priser innan transaktionerna genomförs, söker var och en av de närstående parterna att nå en sådan vinstfördelning som oberoende parter skulle kunna förväntas uppnå i jämförbara transaktioner. Om vinstfördelningen sker framåtsyftande är det viktigt att detta respekteras, eftersom företagen inte känner till de faktiska utfallen när villkoren i transaktionen fastställs. En tillämpning av eftersyn i ett sådant fall skulle strida mot armlängdsprincipen. När närstående företag har baserat villkoren i sina transaktioner på någon annan metod, kan skattemyndigheten vilja utvärdera villkoren utifrån de faktiska vinster som uppkommit. Om vinstdelningsmetoden då tillämpas måste detta göras på ett sätt som de närstående företagen skulle ha gjort, dvs. baserat på information som fanns tillgänglig eller kunde förutses vid tidpunkten när transaktionerna företogs.

Normalt består den gemensamma vinsten av rörelsevinster. I vissa fall skulle det kunna vara lämpligt att utgå från bruttovinster och göra avdrag för kostnader hos respektive företag.

Fördelning av gemensam vinst
p. 2.132–2.145

Relevansen hos jämförbara oberoende transaktioner eller interna data och de kriterier som används för att fördela vinster beror på fakta och omständigheter i det enskilda fallet. Det anses därför inte önskvärt att upprätta några föreskrifter om kriterier eller fördelningsnycklar. Allmänt gäller att kriterier och fördelningsnycklar ska vara rimligt oberoende av interna transaktioner, dvs. de ska baseras på objektiva data (exempelvis försäljning till oberoende företag), och inte på data som utgår från ersättningar i närstående transaktioner (exempelvis försäljning till närstående företag).

Jämförbara oberoende transaktioner
p. 2.133

En möjlig ansats för att fördela gemensamma vinster är att utgå från hur vinster faktiskt fördelas mellan oberoende parter. Sådan information skulle kunna återfinnas i olika samarbeten (joint venture) som förekommer mellan oberoende företag. Ett av de exempel som nämns är olje- och gasbranschen.

Fördelningsnycklar
p. 2.134–2.140

I praktiken sker vinstfördelningen vanligen genom att en eller flera fördelningsnycklar används. Ofta används fördelningsnycklar som baseras på tillgångar/kapital (operativa tillgångar, fasta tillgångar, immateriella tillgångar, sysselsatt kapital) eller kostnader (relativ förbrukning eller investering inom nyckelområden såsom forskning och utveckling, konstruktionsarbete, marknadsföring). Exempel på andra fördelningsnycklar som kan vara lämpliga i enskilda fall är försäljningsökning, antal anställda, nedlagd tid, antal servrar, datalagring, försäljningsyta etc.

Tillgångs- eller kapitalbaserade fördelningsnycklar kan användas när det föreligger ett starkt samband mellan tillgångar eller sysselsatt kapital och värdeskapandet i den närstående transaktionen. Ett speciellt fall då vinstdelningsmetoden kan vara den lämpligaste metoden är när varje part i en transaktion bidrar med värdefulla och unika immateriella tillgångar. Immateriella tillgångar medför dock svåra frågeställningar vad avser identifiering och värdering.

Kostnadsbaserade fördelningsnycklar kan vara lämpliga när det går att identifiera ett starkt samband mellan kostnader som förbrukas och värden som tillförs. Så kan vara fallet med marknadsföringskostnader och med kostnader för forskning och utveckling. Om däremot varje part tillför olika värdefulla immateriella tillgångar är inte en kostnadsbaserad fördelningsnyckel lämplig, såvida inte kostnader är ett tillförlitligt mått för det relativa värdet på dessa tillgångar.

Kostnadsbaserade fördelningsnycklar har den fördelen att de är enkla. Det föreligger dock inte alltid något starkt samband mellan kostnader och de värden som uppkommer.

En annan viktig fråga är från vilken tidsperiod de olika delarna i en fördelningsnyckel ska hämtas, t.ex. vad avser tillgångar, kostnader eller annat. Det kan exempelvis finnas ett glapp mellan den tidpunkt då en kostnad läggs ned och den tidpunkt då värdet skapas.

Intern data
p. 2.141–2.145

När det saknas jämförbara oberoende transaktioner av tillräcklig tillförlitlighet för att stödja en vinstfördelning, bör det undersökas om interna data kan användas för att skapa eller testa en armlängdsmässig fördelning. Sådana data kan hämtas från balans- eller resultaträkningar hos parterna. Andra interna data kan avse antal sysselsatta inom en viss verksamhet, hur mycket tid som används av anställda för vissa uppgifter, antal servrar, använd yta etc.

Exempel

Som bilagor till kapitel II i riktlinjerna finns två exempel på hur vinstdelningsmetoden kan fungera. Det första exemplet (Annex II) visar en tillämpning av restvärdemetoden. Det andra exemplet (Annex III) visar olika sätt att mäta gemensam vinst och fördelningen av denna.

9.7.2 Prismetoder i svensk rätt

Allmänt

I rättspraxis finns mycket få mål som berör val av prismetod eller tillämpning av prismetod. Detta har sin naturliga förklaring i att de multinationella företagen tidigare har haft decentraliserade affärsmodeller utan någon omfattande intern handel av varor. Från 1990-talet och framåt har dessa affärsmodeller mer och mer ersatts av centraliserade modeller, som krävt en mer genomtänkt struktur för prissättning av såväl varor som tjänster och nyttjande av immateriella tillgångar (se avsnitt 9.12.1).

Denna utveckling har tillsammans med ökade krav på dokumentation av prissättning samt tillkomsten av vinstmetoder i OECD:s riktlinjer 1995 medfört nya typer av ersättningssystem uppbyggda kring de metoder som beskrivs i riktlinjerna.

Sedan OECD:s riktlinjer publicerades år 1995 har därför frågor om val och tillämpning av olika prismetoder blivit vanligare och många skatteutredningar som genomförts under 2000-talet har berört just detta. Det kan förväntas att en del av de utredningar som genomförts kommer att prövas i högre instanser.

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen) uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att hittillsvarande rättspraxis inte gav någon vägledning i prissättningsfrågor. De mål som Högsta förvaltningsdomstolen avgjort efter RÅ 1991 ref. 107 innehåller inte heller någon närmare diskussion om prismetoder. Här nedan redogörs för RÅ 1991 ref. 107 och för ett kammarrättsavgörande där valet och tillämpning av prismetod behandlas.

**RÅ 1991 ref. 107
Shell-målen**

I de s.k. Shell-målen har Högsta förvaltningsdomstolen prövat prissättningen på Svenska Shells inköp och befraktning av råolja från ett närstående utländskt bolag, SIPC (RÅ 1991 ref. 107). En närmare redogörelse för målet finns i avsnitt 9.8.2.1.

I rättsfallet tas ett par frågor upp som behandlas i kapitel II i riktlinjerna.

**Val av metod
Mer än en metod**

Domstolen fann att den enda prismetod som var aktuell att tillämpa i målet var marknadsprismetoden. Skälet till det var framför allt att det inte framlagts något material som skulle kunna ligga till grund för att använda någon annan metod. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att även om det hade varit av värde att tillämpa också någon av övriga metoder var marknadsprismetoden den enda som stod till buds och prövningen fick göras utifrån de uppgifter som fanns tillgängliga om prisförhållandena på råolje- och fraktmarknaderna. Jfr riktlinjerna punkt 2.10–2.11.

**Marknadspris-
metoden**

Marknadsprismetoden kan vara svår att tillämpa eftersom det inte alltid är möjligt att hitta jämförbara oberoende transaktioner. Vad gällde frakttjänsterna fann Högsta förvaltningsdomstolen att de saknade motsvarighet på marknaden. Domstolen gjorde därför en hypotetisk bedömning av vad en oberoende råoljeimportör hade varit beredd att betala för de tjänster som SIPC tillhandahållit. Jfr riktlinjerna punkt 2.13–2.20.

**Kammarrätten
Val av metod**

Kammarrätten har prövat prissättningen på varor där försäljningen redovisades hos Sandvik AB (Sandvik) på grund av kommissionärsförhållande (KRSU 2010-07-06, mål nr 1975–1979-07). Varorna såldes till det schweiziska dotterbolaget Santrade Ltd (Santrade). Santrade sålde varorna vidare till koncernens försäljningsbolag i ett stort antal länder och svarade för lagerhantering och distribution inom koncernen.

I målet fanns en internprissättningsstudie upprättad av ett konsultbolag, i vilken nettomarginalmetoden tillämpades. Kammarrätten anförde att i en tvist avseende bestämmande av ett armlängdspris kan inte en viss bestämd metod uteslutas eller

slås fast som den enda rättvisande utan varje metods styrkor och svagheter måste tas med vid bedömningen av vilket värde som ska tillmätas den specifika metoden. Det faktum att Sandvik valt en viss metod för bestämmandet av armlängdspris hindrade således inte att Skatteverket med hjälp av en eller flera andra metoder visade att det av Sandvik bestämda priset inte utgjorde ett armlängdspris. Kammarrätten fann emellertid att prissättningsstudien kunde läggas till grund för bedömningen, eftersom både Sandvik och Skatteverket åberopade denna. Således kunde nettomarginalmetoden användas.

I studien jämfördes Santrades rörelsemarginal med rörelsemarginalen hos ett antal jämförelseobjekt. Skatteverket ansåg att de framtagna jämförelseobjekten kunde godtas, men att en vinstindikator baserad på rörelsekostnader i stället skulle användas. Kammarrätten anförde att avgörande för vilken som var den mest rättvisande vinstindikatorn främst var vad som utgjorde de värdeskapande faktorerna i den bedrivna verksamheten. Efter en genomgång av olika funktioner och risker bedömde kammarrätten att Santrades värdeskapande verksamhet bestod av en snabb och säker distribution av varorna och därför i första hand var en funktion av de rörelsebaserade kostnaderna.

Skatteverkets kommentar

Det kan noteras att vid tidpunkten för kammarrättens avgörande hade OECD:s reviderade riktlinjer ännu inte publicerats (dessa publicerades den 22 juli 2010). I de reviderade riktlinjerna benämns den i målet tillämpade vinstindikatorn för Berry ratio, och OECD anför i riktlinjerna att den kan vara användbar just för mellanhänder, dvs. företag som köper varor från närstående företag och säljer dem vidare till andra närstående företag (punkt 2.100–2.102). Se även avsnitt 9.8.2.2 där nivån på vinstpålägget i kammarrättsdomen kommenteras.

9.8 Jämförbarhetsanalys

9.8.1 OECD:s riktlinjer (kapitel III)

I den ordlista som finns i riktlinjerna definieras begreppet jämförbarhetsanalys på följande sätt.

Definition

En jämförelse av en närstående transaktion med en oberoende transaktion eller transaktioner. Närstående eller oberoende transaktioner är jämförbara om ingen av skillnaderna mellan transaktionerna väsentligen skulle påverka jämförelsen av exempelvis ett pris eller en marginal, eller om någorlunda korrekta justeringar kan göras för att eliminera de väsentliga effekterna av sådana skillnader.

I riktlinjerna används ofta substantivet ”comparables”. Det översätts här med jämförelseobjekt, och kan beroende på omständigheterna syfta på jämförbara enskilda transaktioner, grupper av transaktioner eller på företag.

Syftet med jämförbarhetsanalysen är att identifiera de mest jämförbara transaktionerna. Kapitel III lämnar vägledning mer i detalj om hur en jämförelse kan göras av villkoren mellan en närstående transaktion och en transaktion mellan oberoende företag. Beträffande sökandet efter jämförbara oberoende transaktioner och identifieringen av jämförelseobjekt hänvisas till analysen av den närstående transaktionen och till de s.k. jämförelsefaktorerna i punkterna 1.33–1.63 (se avsnitt 9.6.1) samt till diskussionen om val av metod i punkt 2.2 (se avsnitt 9.7.1.1). Den som använder jämförelseobjekt för att stödja en viss prissättning bör kunna tillhandahålla sådan information att jämförelseobjektens tillförlitlighet ska kunna granskas.

**Typisk process
p. 3.4–3.6**

I riktlinjerna beskrivs en typisk process som kan tjäna som vägledning vid genomförandet av jämförbarhetsanalysen. Processen är inte obligatorisk utan ska ses som förslag till en acceptabel och lämplig process. Processen är inte linjär vilket innebär att vissa steg kan behöva upprepas i sökandet efter jämförbara transaktioner. Den beskrivna processen består av följande nio steg:

- Steg 1: Fastställande av aktuella år för jämförelsen.
- Steg 2: Övergripande analys av det undersökta företags förhållanden och omständigheter.
- Steg 3: Analys av den närstående transaktionen, baserad särskilt på en funktionsanalys, för att välja rätt testobjekt (”tested party”), den lämpligaste metoden, vilken vinstindikator som ska testas och för att identifiera de viktigaste jämförelsefaktorerna.
- Steg 4: Granskning av eventuella interna jämförelsetransaktioner.
- Steg 5: Bestämmande av tillgängliga informationskällor när externa jämförelseobjekt behövs samt dessas tillförlitlighet.
- Steg 6: Val av den mest lämpliga prismetoden och, beroende på metod, val av relevant nyckeltal (exempelvis vinstindikator vid tillämpning av nettomarginalmetoden).

Steg 7: Identifiering av potentiella jämförelseobjekt.

Steg 8: Justeringar när detta behövs för att öka jämförbarheten.

Steg 9: Tolkning och tillämpning av information, fastställande av armlängdsmässig ersättning.

Skatteverkets kommentar

Den fortsatta framställningen i kapitel III följer inte helt dessa steg. Exempelvis behandlas inte steg 6 avseende val av den mest lämpliga prismetoden och val av vinstindikator. Detta steg beskrivs mer utförligt i kapitel II, se avsnitt 9.7.1. Val av metod syftar till att hitta den mest lämpliga metoden i varje enskilt fall.

Övergripande analys p. 3.7

Den övergripande analysen är ett viktigt steg i jämförbarhetsanalysen där fokus är på bransch, konkurrensmässiga och ekonomiska faktorer samt andra faktorer såsom myndighetskrav som påverkar företagets verksamhet och dess miljö. Analysen har inte fokus på den specifika transaktionen. Detta steg är tänkt att underlätta förståelsen för villkoren både i den närstående transaktionen och i de oberoende transaktioner som ska jämföras.

Kombinerade transaktioner p. 3.9–3.12

Den idealiska grundprincipen för tillämpning av armlängdsprincipen är att behandla varje transaktion separat, dvs. transaktion för transaktion. Det finns dock ofta skäl att frångå denna grundprincip i fall när flera transaktioner är så starkt kopplade till varandra eller kontinuerliga att de inte kan utvärderas separat.

Ett av de exempel som ges på stark koppling är när ett företag tillhandahåller både komponenter och know-how för tillverkning gentemot en närstående tillverkare. Det förefaller mer rimligt att behandla dessa transaktioner tillsammans i stället för separat.

Ett annat exempel på kombinerade transaktioner är där transaktionerna av affärsstrategiska skäl paketeras i syfte att uppnå en skälig avkastning för flera transaktioner tillsammans i stället för varje transaktion för sig. Det innebär att vissa produkter kan säljas med låg vinst eller till och med förlust för att skapa förutsättningar för en sälja en annan produkt eller tjänst med en hög vinst. Som exempel nämns försäljning av kaffemaskiner och kaffeampuller samt skrivare och patroner.

Motsatsvis finns exempel på fall där flera transaktioner mellan närstående företag hanteras som ett paket men där transaktionerna kan behöva jämföras på separat basis i jämförbarhetsanalysen. I sådana fall är det viktigt att skattemyndig-

heterna ändå gör en bedömning av samtliga transaktioner för att avgöra om den totala prissättningen ger ett armlängds-
mässigt resultat.

**Kvittningar
p. 3.13–3.17**

Ett företag kan erbjuda ett närstående företag osedvanligt gynnsamma villkor i utbyte mot förmåner i den andra riktningen. Företagen kan göra gällande att förmånerna bör avräknas som full betalning eller delbetalning så att endast nettot bör beaktas vid beskattningen. Avsiktliga kvittningar kan variera i omfattning och komplexitet från det enkla fallet då fördelaktiga priser t.ex. vid inköp av råvaror uppvägs av prissättningen vid en försäljning av de färdiga produkterna, till en generell utjämning av samtliga transaktioner under en viss tidsperiod. Det är mindre troligt att oberoende företag träffar avtal om sådana arrangemang utan att försäkra sig om att förmånerna kan beräknas i förväg. Ofta är det nödvändigt att värdera transaktionerna var för sig för att veta om de återspeglar armlängdsprincipen och företag bör under alla förhållanden visa att villkoren vid kvittningar står i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Se vidare avsnitt 9.3 avseende kompenserande transaktioner.

**Val av testobjekt
p. 3.18–3.19**

Val av testobjekt blir aktuellt när kostnadsplusmetoden, återförsäljningsprismetoden och nettomarginalmetoden tillämpas. Det är då nödvändigt att välja en part i transaktionen vars nyckeltal ska jämföras med oberoende jämförbara företag/transaktioner. Generellt väljs den part som enligt funktionsanalysen har den minst komplicerade sammansättningen av funktioner, risker och tillgångar. Riktlinjerna beskriver detta med några exempel.

**Behov av
information
p. 3.20–3.23**

När en ensidig metod används, dvs. när en av parterna utgör testobjekt, är det finansiell information om detta företag som i första hand krävs. Detta gäller även om det företaget är utländskt. En funktionsanalys av den andra parten behövs också för att korrekt kunna beskriva transaktionen och kunna välja den lämpligaste metoden. När en tvåsidig metod som vinstdelningsmetoden används behövs finansiell information om alla parter som deltar i transaktionen, såväl inhemska som utländska.

**Interna/externa
jämförelser
p. 3.24**

Med interna jämförelsetransaktioner avses transaktioner som ett av de närstående företagen har med oberoende företag. Med externa jämförelsetransaktioner avses transaktioner mellan externa företag som sinsemellan är oberoende.

Interna jämförelser
p. 3.27–3.28

Interna jämförelsetransaktioner kan ha en närmare och mer direkt relation till den undersökta närstående transaktionen jämfört med externa jämförelsetransaktioner. De interna jämförelsetransaktionerna är också enklare, mer pålitliga, mer kompletta och medför lägre kostnader. Interna jämförelsetransaktioner är dock inte alltid mer tillförlitliga. Interna jämförelser måste uppfylla de fem jämförelsefaktorerna (se avsnitt 9.6.1) på samma sätt som gäller för externa jämförelser.

Externa jämförelser
p. 3.29–3.39

Det finns ett antal olika informationskällor som kan användas för att identifiera potentiella externa jämförelseobjekt. Kommersiella databaser nämns som en vanlig källa för information vars format passar bra för sökningar och statistiska analyser. Databaserna kan ses som ett praktiskt men också kostnadseffektivt sätt att identifiera externa jämförelseobjekt. Dessa databaser har vissa begränsningar eftersom de baseras på offentlig information som inte är tillgänglig på samma sätt i alla länder. Informationen är inte heller alltid tillräckligt detaljerad för att användas för den valda metoden. Användning av databaser får inte leda till att kvantitet sätts före kvalitet. Utförs en jämförbarhetsanalys enbart med hjälp av databassökning, kan tveksamhet uppstå om hur tillförlitlig analysen är, med hänsyn till kvaliteten av den information som normalt finns tillgänglig i databaserna. Databassökningar kan därför behöva förfinas med annat offentligt material beroende på omständigheterna. I de fall det finns interna jämförelsetransaktioner är det inte alltid nödvändigt att använda databaser.

Utländska jämförelser
p. 3.35

Det är inte alltid så att företagen gör sina sökningar efter jämförelseobjekt land för land. Exempelvis kan en sökning göras för en region med flera länder. Detta kan till exempel bero på att en tillräcklig mängd information saknas för varje land eller för att minska kostnaderna om koncernen har verksamhet i flera länder. Jämförelseobjekt ska inte per automatik förkastas enbart därför att de avser annat land. En bedömning ska i stället göras från fall till fall, dvs. att kravet på jämförbarhet kvarstår med stöd av de fem jämförelsefaktorerna. Om en sökning efter jämförelseobjekt utan geografisk begränsning till ett specifikt land är lämplig beror på omständigheterna i varje enskilt fall.

Användning av information som inte utgår från transaktioner
p. 3.34 och 3.37

Många av OECD:s medlemsländer har erfarenhet av att kommersiella databaser används för att jämföra företagens resultat snarare än transaktionernas resultat eftersom information om oberoende parter transaktioner sällan är tillgängliga. Frågan är om sådana data kan utgöra tillförlitliga jämförelseobjekt för ett företags närstående transaktioner. I praktiken avser tillgänglig information om oberoende företag ofta hela företaget eller en hel verksamhetsgren, beroende på tillämpliga redovisningsregler. Om sådana icke transaktionsbaserade uppgifter från oberoende parter kan utgöra tillförlitliga jämförelseobjekt för ett företags närstående transaktioner beror särskilt på om det oberoende företaget utför en rad materiellt olika transaktioner. Segmenterad information (uppdelad per verksamhetsgren) kan utgöra bättre jämförelseobjekt än uppgifter för hela företaget eftersom sådan information är mer inriktad på transaktioner. På samma sätt kan data från hela företaget utgöra bättre jämförelseobjekt än segmenterade under speciella omständigheter, såsom när aktiviteterna hos jämförelseobjekten överensstämmer med de närstående transaktionerna.

Val av jämförelseobjekt
p. 3.40–3.46

Det finns i princip två tillvägagångssätt för att identifiera potentiellt jämförbara transaktioner eller företag.

I det första identifieras jämförbara transaktioner genom att sådana oberoende företag listas som kan tänkas utföra potentiellt jämförbara transaktioner. Sedan sammanställs information om dessa företag och en analys görs för att fastställa om de är jämförbara. Detta tillvägagångssätt har vissa likheter med hur interna jämförelsetransaktioner identifieras.

Det andra utgår från en stor mängd företag som ingår i samma bransch och har liknande funktioner. I praktiken görs en sökning i en databas där en stor mängd företag identifieras. Företagen behandlas systematiskt där företag successivt ratas i en steg för stegprocess med stöd av kvalitativa och kvantitativa kriterier, dvs. brister i jämförbarhet. Denna process är beroende av fakta och omständigheter vilket medför att val av kriterier kan skilja sig från fall till fall. En fördel med detta tillvägagångssätt är att det är enklare att dokumentera och upprepa.

Inget av dessa tillvägagångssätt är generellt att föredra framför det andra eftersom det beror på omständigheterna i varje enskilt fall.

Processen med identifiering av jämförbara transaktioner är ett av de mest kritiska momenten i jämförbarhetsanalysen och processen bör vara transparent, systematisk och möjlig att dokumentera.

Justeringar för jämförbarhet p. 3.47–3.54

Justeringar av jämförbarheten bör bara övervägas om dessa förväntas öka jämförbarheten mellan närstående transaktioner och jämförelsetransaktioner. Justeringar bör bara ske av skillnader som väsentligt påverkar jämförbarheten. Exempel på justeringar kan vara justeringar för skillnader i redovisningsstandarder, kapital, funktioner, risker och tillgångar. I bilaga till riktlinjerna (Annex to Chapter III) ges exempel på kapitaljusteringar kopplade till kortfristiga fordringar och skulder samt lager.

Om alltför omfattande justeringar anses nödvändiga kan detta i sig innebära att det kan ifrågasättas om jämförelsetransaktionen är tillräckligt jämförbar.

Armlängdsmässigt intervall p. 3.55–3.66

I processen att fastställa en armlängdsmässig ersättning är det i vissa fall möjligt att fastställa ett enskilt pris eller en marginal som är armlängdsmässig. Men på grund av att internprissättning inte är en exakt vetenskap är det också vanligt i praktiken att tillämpningen av den mest lämpliga prismetoden resulterar i ett intervall av priser/marginaler som alla relativt sett är lika tillförlitliga.

I vissa fall har inte alla jämförelsetransaktionerna samma grad av jämförbarhet. När det är möjligt att fastställa att vissa jämförelseobjekt är mindre jämförbara ska dessa inte tas med.

Det inträffar att det trots alla ansträngningar för att utesluta mindre jämförbara objekt återstår ett intervall av priser/marginaler, vilka kan antas ha vissa brister i jämförbarhet, men dessa går inte att identifiera eller kvantifiera och därmed justera. I sådana fall kan, om intervallet består av ett antal data, statistiska hjälpmedel användas för att snäva in intervallet (t.ex. interkvartilintervall eller andra percentiler) och därmed öka tillförlitligheten i analysen.

Intervall kan också uppkomma när mer än en prismetod används för att utvärdera en närstående transaktion. Data som kombineras från två olika intervall kan användas för att öka tillförlitligheten i analysen.

Utgångspunkten är att om en närstående transaktion är prissatt på ett sätt så att priset/marginalen ligger inom ett armlängdsmässigt intervall så ska inga justeringar göras.

Om ett pris/marginal i en närstående transaktion ligger utanför det armlängdsmässiga intervall som skattemyndigheten åberopar, ska det aktuella företaget ges möjlighet att motivera varför transaktionen är armlängdsmässig. Om företaget inte

lyckas motivera detta så måste skattemyndigheten fastställa den punkt i det armlängdsmässiga intervallet till vilken priset/marginalen ska justeras.

I fall där hög och likvärdig jämförbarhet föreligger kan det hävdas att varje punkt i ett armlängdsmässigt intervall ska anses vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Om brister i jämförbarhet kvarstår kan det vara lämpligt att använda centreringade mått för att bestämma denna punkt (exempelvis median, medelvärde, vägt genomsnitt etc., allt beroende på omständigheterna) i syfte att minimera risken för fel beroende på okända eller okvantifierbara återstående brister i jämförbarhet.

Extrema resultat, i form av förluster eller ovanligt höga vinster, måste beaktas i jämförbarhetsanalysen. Extrema resultat kan påverka det nyckeltal som används i den valda metoden. Oberoende företag skulle inte fortsätta med en förlustbringande verksamhet om det inte finns befogade förväntningar om framtida vinster. Detta betyder dock inte att förlustföretag aldrig kan vara jämförbara. De ska inte ratas per automatik utan i stället bör skälen till resultatet utredas. Det är fakta och omständigheter kopplade till ett företag som ska vara avgörande för om det föreligger jämförbarhet och inte företagets finansiella resultat i sig. Motsvarande utredning bör göras för företag som har onormalt höga vinster.

Tidsaspekter
p. 3.67–3.79

I den mest tillförlitliga jämförelsen jämförs en närstående transaktion med samtida oberoende transaktioner. I praktiken är dock tillgången till information om samtida oberoende transaktioner ytterst begränsad.

Det finns två tillvägagångssätt för hur prismetoderna kan användas, ett som avser prissättning och ett som avser pristest. Prissättning baseras på tillgänglig information vid tidpunkten för transaktionen eller tidigare. Pristest utgår från det faktiska utfallet av den närstående transaktionen och sker ofta i samband med lämnande av deklaration. Båda tillvägagångssätten (eller i kombination) förekommer i OECD:s medlemsländer för att dokumentera armlängdsmässiga priser.

I praktiken är ofta information från flera år användbar i en jämförbarhetsanalys även om det inte är ett uttryckligt krav. Information från flera år bör användas där detta tillför något till analysen. I syfte att underlätta förståelsen av förutsättningarna och omständigheterna kring en närstående transaktion så bör data för det granskade året och de tidigare åren anges. En flerårig analys kan presentera fakta som generellt påverkat

eller borde ha påverkat prissättningen. Vidare kan informationen underlätta förståelsen för relevanta branscher och produktlivscyklar samt även förlustsituationer. Något exakt antal år för analysen kan inte anges.

9.8.2 Jämförbarhetsanalys i svensk rätt

9.8.2.1 RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målen)

I RÅ 1991 ref. 107 prövade Högsta förvaltningsdomstolen om Svenska Shells inkomst för taxeringsåren 1977–1982 skulle korrigeras på grund av för höga avdrag för inköp av råolja och transport av råoljan till Göteborg. Svenska Shells motpart var SIPC, ett koncernbolag i Storbritannien. Prövningen gjordes utifrån den ordalydelse korrigeringsregeln fått genom 1965 års lagstiftning.

I detta avsnitt ges en samlad redogörelse för de delar av målet som berör armlängdsprincipen, prismetoder och jämförbarhetsanalys.

Helhetsbedömning I målet finns även en omfattande redogörelse för den helhetsbedömning som behöver göras för att konstatera om det föreligger en prisavvikelse. Denna fråga tas upp i avsnitt 9.3 om kompenserande transaktioner.

Marknadsprismetoden
Mer än en metod Den prismetod som användes i målet var marknadsprismetoden (se avsnitt 9.7.1.2). Skälet till det var framför allt att det inte framlagts något material som skulle kunna ligga till grund för att använda någon annan metod. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att även om det hade varit av värde att tillämpa också någon av övriga metoder var marknadsprismetoden den enda som stod till buds och prövningen fick göras utifrån de uppgifter som fanns tillgängliga om prisförhållandena på råolja- och fraktmarknaderna.

Kombinerade transaktioner eller separat värdering Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att en marknadsjämförelse förutsatte att avtalsförhållandena och marknadsituationen klarlades. Försäljningen av råolja från SIPC till Svenska Shell hade skett på cif-villkor i den meningen att SIPC svarat för frakt och försäkring av den sålda oljan. Detta kunde också uttryckas så att det totalpris som Svenska Shell erlagt var att betrakta som ett cif-pris. Det kunde ha varit av värde att basera armlängdsprövningen på en jämförelse mellan detta totalpris och på marknaden förekommande cif-priser vid motsvarande transaktioner mellan oberoende parter. Någon utredning om sådana cif-priser förelåg emellertid inte och det förhöll sig i själva verket på det sättet att SIPC:s och Svenska Shells

avtalsförhållanden i väsentliga delar saknat direkt motsvarighet på marknaden under den ifrågavarande tidsperioden. Vägen med en cif-prisjämförelse var således inte framkomlig. Även om råolfjärsäljningen i enlighet med det anförda kunde anses ha skett på cif-villkor hade avtalsförhållandet mellan Svenska Shell och SIPC ändå innehållit separata överenskommelser om prissättningen på råolja och frakt, varvid de avtalade priserna på olja närmast haft karaktär av fob-priser och priserna på frakt på olika sätt anknutits till normer som direkt eller indirekt återspeglade priser på marknaden. En prisjämförelse som tog sikte på de olika prestationstyperna och deras prissättning var för sig var således rent praktiskt möjlig att genomföra. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen talade starka materiella skäl också för en sådan separat bedömning, eftersom de principiella problem som uppkom vid armlängdsprövningen inom de båda områdena skiljde sig åt i väsentliga hänseenden.

**Funktionsanalys
råolja
Risker
Handelsmarginal**

Svenska Shell hävdade att SIPC hade funktion av självständig trader och därför tog ut viss handelsmarginal på råolfjärsäljningen. Skatteverket hävdade att SIPC bara varit ett koncerngemensamt serviceorgan och därför rätteligen inte varit berättigat till någon vinstmarginal alls men verket godtog visst tillägg som en servicekostnad. Högsta förvaltningsdomstolen fann att SIPC burit vissa risker i sin tradingverksamhet och att dessa varit sådana att en viss handelsvinst varit motiverad. För att bedöma handelsmarginalen vid prissättningen av råolja användes olika typer av listpriser som jämförelse. Vissa av dessa listpriser innehöll en viss handelsmarginal av olika nivåer. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det inte gick att lägga fast några generella nivåer för handelsmarginalens storlek utifrån utredningsmaterialet. Vad som var en godtagbar nivå fick därför uppskattas i det enskilda fallet. Domstolen fann det inte klarlagt att den handelsmarginal som SIPC tagit ut på råoljan överstigit den nivå som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter.

**Jämförelse-
material råolja**

Vad gällde prissättningen på råolja användes olika pristyper som jämförelsematerial som utgick ifrån prisnoteringar på olika marknader. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en bedömning i vad mån de olika pristyperna kunde användas som jämförelsematerial. En av de pristyper som användes var de amerikanska listpriserna. Dessa var genomsnittspriser som togs fram av amerikansk skattemyndighet för ett år i taget för att använda som jämförelsepriser och underlaget utgjordes av ett stort antal försäljningar världen över. Dessa listpriser var ett

statistiskt underlag som framställdes flera år i efterhand. Högsta förvaltningsdomstolen fann att dessa byggde på ett mycket brett och genomarbetat statistiskt underlag av priser vid affärer mellan oberoende parter. Domstolen ansåg att listpriserna gav den säkraste vägledningen i jämförelse med övriga pristyper för inköp av OPEC-olja och norsk nordsjöolja. Vad gäller övriga pristyper som var föremål för bedömning (spotpriser, GSP-noteringar och brittiska kontraktspriser) för domstolen ett resonemang om deras användning som jämförelsematerial.

Fraktprissättningen
Bakgrund

Vad gäller fraktprissättningen var en av omständigheterna att SIPC hade tillgång till en betydande fraktflotta med fartyg i olika storleksklasser samt tillämpade ett fraktmönster som innefattade en långtgående samordning av transporter inom hela koncernen. Principerna för prissättning på de frakttjänster som SIPC under perioden utförde för Svenska Shells räkning fastställdes i förväg på kvartals- eller årsbasis med utgångspunkt i de råoljekvantiteter och fraktvägar som förutsågs bli aktuella för det svenska bolagets del. Gemensamt för de aktuella åren var vidare att Svenska Shell gjorde återkommande åtaganden beträffande den tonnagevolym som bolaget skulle komma att ta i anspråk under en följande period och att bristande uppfyllelse av dessa åtaganden medförde särskilda ekonomiska påföljder.

Prissättningsmodell
Schablonmässighet

Till ledning för bedömningen av prissättningen låg i huvudsak noteringar grundade på ett genomsnitt av fraktkostnader som rapporterats på marknaden under en viss period. Noteringarna låg till grund för en prissättningsmodell med i förväg bestämda fraktpriser beroende på lastens storlek och transportväg. Modellen var till viss del schablonmässigt utformad och ersättningen beräknades oberoende av vilken fartygsstorlek och färdväg som i verkligheten kom att användas. Schablon tillägg gjordes för reservtonnage och transporter till Nigeria. Om det i förväg angivna behovet av tonnage ändrades gjordes också vissa justeringar. Skatteverket ansåg att prissättningen borde bedömas enligt principen att beakta den faktiskt använda fartygsstorleken och rutten (kallad vessel/voyage).

Tjänstens innehåll

Högsta förvaltningsdomstolen fann att det som SIPC tillhandahållit innefattat mer än den konkreta tjänsten att frakta råolja till Göteborg. SIPC hade varit verksamt som fraktförare för flera koncernföretags räkning och i syfte att uppnå samordningsvinster följdes ett relativt komplicerat fraktmönster. Detta fraktmönster saknade direkt motsvarighet på marknaden och domstolen fann att detsamma fick anses gälla innehållet i frakttjänsterna.

**Marknadspris-
metoden
Ingen motsvarig-
het**

Även för frakttjänsterna fann Högsta förvaltningsdomstolen att det bara var marknadsprismetoden som kunde användas. Eftersom frakttjänsterna saknade motsvarighet på marknaden fick det göras en hypotetisk bedömning av vad en oberoende råoljeimportör, som befunnit sig i samma situation som Svenska Shell, skulle ha varit beredd att betala för de tjänster som SIPC tillhandahållit.

**Jämförelse-
material frakter**

Till ledning för bedömningen av fraktprissättningen låg i huvudsak noteringar grundade på ett genomsnitt av frakt-kostnader som rapporterats på marknaden under en viss period. I beräkningsunderlaget för fraktprisnoteringarna ingick avtal som slutits flera år tidigare och noteringarna avspeglade till viss del marknadssituationer i det förflutna. Högsta förvaltningsdomstolen betonade vikten av att använda materialet med viss försiktighet eftersom det återspeglade en förfluten tid och viss eftersläpningseffekt kunde förekomma. Noteringarna kunde dock användas vid en prisjämförelse om prissättnings-systemet tillämpades konsekvent över en längre tidsperiod.

**Prissättnings-
modellen frakter**

Ett centralt inslag i metoden var att parterna på förhand kom överens om vilken fartygsstorlek och rutt som skulle ligga till grund för prissättningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att detta kunde ha haft fördelar för båda parter.

**Faktiskt valda
förfarandet
Ej hypotetiska
transaktioner**

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att en viktig princip att beakta vid armlängdsprövningen var att prövningen inte borde grundas på en bedömning av hypotetiska transaktioner som sattes i stället för det av parterna faktiskt valda förfarandet. Det kunde tyckas att den av underinstanserna valda metoden, som utgick från principen att beakta den faktiskt använda fartygsstorleken och ruten (vessel/voyage), väl svarade mot detta krav på anknytning till faktiska förhållanden. Med hänsyn till vad som framkommit om det av SIPC tillämpade fraktmönstret och motiven bakom den tillämpade prissättningsmetoden kunde emellertid en sådan slutsats sättas ifråga. Det kunde hävdas att den av underinstanserna tillämpade metoden avlägsnade sig från de verkliga förhållandena, nämligen genom att inte tillräckligt beakta att de enskilda transportererna utgjort ett led i ett komplicerat fraktmönster som innefattat samlastning m.m. i flera företags intresse. Enligt domstolens mening kunde det i själva verket med fog göras gällande att den tillämpade metoden med sin schablonmässiga utformning bättre än principen vessel/voyage tog hänsyn till de speciella förhållanden som förelegat.

Granskning av modellen	Högsta förvaltningsdomstolen accepterade prissättningsmodellen men granskade därefter hur modellen var uppbyggd och hur de olika momenten i modellen förhöll sig till armlängdsprincipen. Inslagen av schabloner accepterades och de olika momenten i prissättningsmodellen ansågs vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen. För taxeringsåret 1982 användes en annan modell som i väsentliga hänseenden byggde på schabloner. Även denna ansågs armlängdsmässig.
Grunderna och metoderna	Både vad det gällde prissättningen på råolja och frakt-tjänsterna framhöll Högsta förvaltningsdomstolen att bedömningen avsett grunderna och metoderna för prissättningen.
9.8.2.2 Jämförbarhetsanalys i några domar	
RÅ 1991 ref. 107 Shell-målen	I Shell-målen tas några av de frågor upp som behandlas i kapitel III av riktlinjerna.
Kombinerade transaktioner	Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det kunde ha varit av värde att basera armlängdsprövningen på en jämförelse mellan totalpriset på råolja och frakt och på marknaden förekommande priser vid motsvarande transaktioner mellan oberoende parter. Avtalsförhållandet mellan Svenska Shell och SIPC hade emellertid innehållit separata överenskommelser om prissättningen på råolja och frakt. En prisjämförelse som tog sikte på de olika prestationstyperna och deras prissättning var för sig var således rent praktiskt möjlig att genomföra. Jfr riktlinjerna 3.9–3.12.
Externa jämförelser	Den prismetod som användes beträffande inköp av råolja var marknadsprismetoden och som jämförelsematerial användes prisnoteringar på olika marknader. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att de amerikanska listpriserna, framtagna av amerikansk skattemyndighet, gav den säkraste vägledningen. Till ledning för bedömningen av fraktprissättningen låg i huvudsak noteringar grundade på ett genomsnitt av frakt-kostnader som rapporterats på marknaden under en viss period.
Tidsaspekter	De noteringar som parternas prissättningsmodell för frakter byggde på återspeglade till viss del förfluten tid. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att noteringarna kunde användas vid en prisjämförelse om prissättningsystemet tillämpades konsekvent över en längre tidsperiod. Jfr riktlinjerna p. 3.67–3.79.
RÅ 2010 ref. 67 Diligentia Ränta	I RÅ 2010 ref. 67 (Diligentia AB) var räntan på ett lån från moderbolag till dotterbolag uppe till prövning (se avsnitt 9.14). Vid räntesättning är kreditrisken av avgörande betydelse.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att lån från moderbolag till dotterbolag har särdrag som påverkar kreditrisken och därmed räntan och som saknas när långivare och låntagare är fristående från varandra. Vid lika villkor i övrigt kan därför den vid beskattningen godtagbara räntan inte utan vidare bestämmas till vad som skulle ha ansetts marknadsmässigt om långivaren varit extern. Högsta förvaltningsdomstolen fann att kreditrisken i detta fall varit lägre än om låneavtalen hade ingåtts mellan oberoende parter.

**Kammarrätten
Ränta**

Kammarrätten har i ett fall ansett att bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag varit den ränta som närmast motsvarade en armlängdsmässig ränta (KRNJ 2007-02-15, mål nr 2938–2943-05), se avsnitt 9.14.

**Skatteverkets
kommentar**

Kammarrätten tillämpade i ovan nämnda mål marknadsprismetoden och ansåg att ett statistiskt underlag i form av bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag, utgjorde en bättre jämförelse än STIBOR + 1 % som Skatteverket använt. I Shell-målen, där marknadsprismetoden också användes, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att de amerikanska listpriserna bäst avspeglade ett armlängdsmässigt pris på viss råolja. Även de amerikanska listpriserna var ett statistiskt material, framställt av amerikansk skattemyndighet. I vart fall vid användningen av marknadsprismetoden kan det således vara möjligt att använda statistiskt material. Det beror dock på vad det är för transaktion som granskas. En förutsättning bör vara att det granskade företaget inte avviker allt för mycket från hur ett genomsnittligt företag i materialet ser ut. Jfr riktlinjerna punkt 1.35 där det anges att branschgenomsnitt inte i sig avspeglar armlängdsmässiga villkor. Vid utlåning måste exempelvis det granskade företagens kreditvärdighet beaktas. Vid tillämpningen av återförsäljningsprismetoden, kostnadsplusmetoden och nettomarginalmetoden används ofta databas-sökningar för att hitta jämförelseobjekt. I riktlinjerna betonas att vid användningen av databaser är det viktigt att kvantitet inte sätts före kvalitet (punkt 3.33). Det går således inte i dessa sammanhang att använda ett stort antal jämförelseobjekt för att hitta ett statistiskt medelvärde. Sökresultatet måste förfinas så att kravet på tillräcklig jämförbarhet är uppfyllt.

**Kammarrätten
Nivå i intervall**

Kammarrätten har i ett fall haft att bedöma en fråga om armlängdsmässigt intervall (KRSU 2010-07-06, mål nr 1975–1979-07, Sandvik AB). Rättsfallet återges även i avsnitt 9.7.2 avseende val av prismetod. I utredningen förelåg en internprissättningsstudie och med ledning av denna räknade Skatteverket

ut medianen till 21,4 %, övre kvartil till 43,1 % och nedre kvartil till 9,5 %. Skatteverket ansåg att företagets vinstpålägg i förhållande till jämförelseobjekten – utifrån funktions- och riskanalys – klart borde understiga medianen för jämförelseobjekten, dvs. uppgå till högst 9,5 %.

Kammarrätten konstaterade att skäl för korrigering förelåg och anförde att vinstnivåerna i de jämförda företagen varierade mycket kraftigt. Mot bakgrund av den osäkerhet som föreligger vid bestämmandet av en nivå på priskorrigering ansåg kammarrätten att en skäligen uppskattad säkerhetsmarginal skulle beaktas vid fastställandet av priskorrigeringens storlek. Kammarrätten utgick därvid från den av Skatteverket framräknade övre kvartilen för jämförelseföretagen med ett tillägg om cirka 15 %, dvs. ett vinstpålägg om 58 %.

Skatteverkets kommentar

Internprissättning är ingen exakt vetenskap vilket ofta avspeglar sig i en viss försiktighet i bedömningen. En sådan försiktighet kan exempelvis bestå i hur intervallet snävas in eller vilken punkt i intervallet som kan anses armlängdsmässig. Att lägga sig så högt över den övre kvartilen som kammarrätten gjort anser dock Skatteverket vara en överdriven försiktighet som saknar stöd i OECD:s riktlinjer. Ingenting i målet tyder på att företagets verksamhet var av sådant slag att det motiverade ett vinstpålägg av den storlek kammarrätten kom fram till.

Skatteverket har i sina utredningar under senare år konstaterat att nettomarginalmetoden är en av företagen ofta använd metod. Fråga uppkommer därför ofta om vad som ska anses utgöra armlängdsmässigt intervall. Skatteverket har i ett flertal utredningar argumenterat för att ett interkvartilintervall ska användas. Verkets tillämpning innebär i sådana fall att om det är ett svenskt företag som är testobjekt görs justering av prissättningen till en nivå som motsvarar den nedre kvartilen. Är testobjektet ett utländskt företag görs justering av prissättningen till en nivå som motsvarar övre kvartilen. Skatteverket har ansett att en tillräcklig grad av försiktighet därmed har beaktats.

Vad som sagts ovan är inte någon generell princip. I vissa utredningar har Skatteverket argumenterat för att armlängdsmässigt intervall ska fastställas på annat sätt, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

9.9 Immateriella tillgångar

9.9.1 Inledning

Kapitel VI i riktlinjerna har rubriken ”Special Considerations for Intangible Property”.

Uttrycket ”intangible property” är relativt vanligt i internprissättningssammanhang, ibland förkortas det med ”IP”. En ordagrann översättning av uttrycket är ”immateriell egendom”. Det är dock inte det uttryck som brukar användas i Sverige, däremot uttrycket ”immateriella tillgångar”. Det används såväl i ekonomiska sammanhang som i redovisningssammanhang.

Ett exempel är regleringen av immateriella anläggningstillgångar i 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554). Där anges att utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller för utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Uttrycket immateriella tillgångar är ett inarbetat uttryck och det är också det uttryck som används i denna handledning.

Vid den översyn av riktlinjerna som gjordes under 2010 gjordes inga ändringar i kapitel VI. Internprissättningsfrågor rörande immateriella tillgångar påverkas dock av de förändringar som gjorts i riktlinjerna, t.ex. när det gäller prismetoder. I januari 2011 meddelade OECD att ett översynsarbete gällande internprissättning och immateriella tillgångar ska påbörjas. Målsättningen är att ett offentligt diskussionsutkast ska publiceras i slutet av 2013. De frågor som kommer att tas upp i det fortsatta arbetet gäller bl.a. hur man definierar, identifierar och värderar immateriella tillgångar.

9.9.2 OECD:s riktlinjer (kapitel VI)

9.9.2.1 Inledning

I inledningen på kapitlet konstateras att ett skäl att ägna särskild uppmärksamhet åt transaktioner med immateriella tillgångar är att transaktionerna är svåra att värdera. I kapitlet diskuteras tillämpningen av lämpliga metoder för att komma fram till armlängdsmässiga priser vid transaktioner med

immateriella tillgångar som används i kommersiella aktiviteter. Det diskuteras också de speciella svårigheter som uppstår när företag som bedriver marknadsaktiviteter inte äger immateriella tillgångar som varumärken och varunamn.

I kapitlet används uttrycket immateriella tillgångar för att beteckna rätten att använda industriella tillgångar som patent, varumärken, varunamn, designer och modeller, men även litterära och artistiska upphovsrätter liksom intellektuell egendom som know-how och affärshemligheter. Det är ofta fråga om tillgångar med betydande värden även om de inte har något bokfört värde i företagets balansräkning. Det kan också finnas stora risker förknippade med tillgångarna gällande t.ex. produktansvar och miljöskador.

9.9.2.2 Kommersiella tillgångar

Kommersiella tillgångar p. 6.3–6.7

Kommersiella tillgångar innefattar patent, know-how, designer och modeller som används för att tillverka varor eller tillhandahålla tjänster, men också immateriella rättigheter som i sig är tillgångar i verksamheten, t.ex. datormjukvara. Kommersiella tillgångar kan delas upp i marknadstillgångar och handelstillgångar.

Handelstillgångar

Handelstillgångar skapas genom forsknings- och utvecklingsverksamhet och utvecklaren försöker få tillbaka sina utgifter genom försäljning av produkter, tjänster eller licenser. Utvecklaren av handelstillgångar kan bedriva verksamheten på tre sätt:

1. i egen regi,
2. som kontrakt utvecklare åt en uppdragsgivare eller
3. i samarbete med en eller flera andra parter (i den delen görs en hänvisning till kapitel VIII angående CCA, se avsnitt 9.11).

Marknadstillgångar

Marknadstillgångar innefattar varumärken, varunamn, kundlistor, distributionskanaler samt unika namn, symboler och bilder. Värdet av marknadstillgångar beror på flera faktorer, t.ex. den trovärdighet som ett varumärke eller ett varunamn får av kvaliteten på varorna eller tjänsterna liksom den kvalitetskontroll som finns.

Intellektuella tillgångar som know-how och affärshemligheter kan vara handelstillgångar eller marknadstillgångar. Know-how och affärshemligheter innebär information och kunskap som understödjer och förbättrar affärsaktiviteter men de kan inte registreras och skyddas på samma sätt som patent eller

varumärken. När det gäller begreppet know-how hänvisas till punkt 11 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal där det anges att know-how vanligen anknyter till hemlig information av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur som uppkommit av tidigare erfarenhet, vilken är av praktisk användning i ett företags verksamhet och vars avslöjande kan resultera i en ekonomisk vinst.

Det är viktigt att avgöra om och när det finns en handelstillgång eller en marknadstillgång. Det är inte alltid så att alla forsknings- och utvecklingskostnader medför en värdefull handelstillgång eller att alla marknadsaktiviteter skapar en marknadstillgång. Marknadsaktiviteter kan gälla olika saker, t.ex. marknadsundersökningar, design och planering av produkter, säljstrategier, PR-verksamhet, försäljning, service och kvalitetskontroll. En del av aktiviteterna har ingen betydelse för längre tid än innevarande år och utgifterna bör därför behandlas som omkostnader i stället för aktiverbara utgifter. Bedömningen av aktiviteterna är också viktig för en funktionsanalys.

**Patent och
varumärken
p. 6.8–6.12**

Skillnaden mellan handelstillgångar och marknadstillgångar framgår när man jämför patent med varumärken. Patent är i grunden kopplade till tillverkning av varor, vilka kan säljas eller användas i samband med utförandet av tjänster, medan varumärken används för att marknadsföra försäljningen av varor och tjänster. Ett patent ger en exklusiv rätt för ägaren att använda en viss uppfinning för en bestämd tidsperiod. Ett varumärke kan finnas under en mer obestämd tid.

Patent är vanligtvis resultatet av riskfylld och kostsam forsknings- och utvecklingsverksamhet medan skapandet av ett nytt varumärke vanligtvis inte är så kostsamt. Däremot är det ofta kostsamt att göra varumärket värdefullt och att bibehålla eller öka värdet. Vanligtvis behövs det intensiva annonskampanjer och andra marknadsaktiviteter liksom kvalitetskontroll av den aktuella produkten.

Varumärken används för varor antingen för en enstaka vara eller en grupp av varor. Oftast handlar det om varor på konsumentmarknaden men det kan gälla även andra marknader. Varumärken kan också användas för utförandet av tjänster. Ett varunamn, ofta namnet på ett företag, kan ha samma effekt som ett varumärke och kan också registreras på samma sätt. Namnen på multinationella koncerner inom läkemedels- och elektronikindustrin har använts för att marknadsföra olika produkter och tjänster. Namnen på välkända

personer som designers, idrottsstjärnor och skådespelare kan också användas i samband med varumärken och varunamn.

Ett varumärke kan säljas, licensieras eller på något annat sätt överföras från en person till en annan. I praktiken finns det olika former av licensavtal. En distributör kan ibland tillåtas att använda ett varumärke utan ett licensavtal men det är vanligt att varumärken används på grund av licensavtal särskilt i internationell handel.

Det är ibland svårt att dra en tydlig gräns mellan inkomster från handelstillgångar och marknadstillgångar.

9.9.2.3 Tillämpning av armlängdsprincipen

Vad som gäller enligt armlängdsprincipen i kapitel I–III ska tillämpas även när det gäller transaktioner med immateriella tillgångar mellan närstående företag. Det kan dock innebära svårigheter eftersom immateriella tillgångar kan ha en speciell karaktär vilket komplicerar sökandet efter jämförelser.

Tvåsidig analys p. 6.14

Vid bestämmandet av ett armlängdsmässigt pris måste både överlåtarens och mottagarens perspektiv användas. Överlåtarens perspektiv innebär en bedömning av till vilket pris ett jämförbart oberoende företag skulle vara villigt att överföra tillgångarna. Mottagarens perspektiv innebär en bedömning av om ett jämförbart oberoende företag skulle vara berett att betala ett sådant pris beroende på hur användbara tillgångarna är för mottagarens verksamhet. Vid analysen är det viktigt att klargöra att ett närstående företag inte behöver betala för immateriella tillgångar utifrån ett maximalt användande av tillgångarna när tillgångarna har begränsad betydelse för verksamheten i företaget.

Överföring av immateriella tillgångar p. 6.16–6.19

En överföring av immateriella tillgångar kan innebära en försäljning av tillgångarna. Vanligare är emellertid ett licensavtal med royalty för rättigheter till tillgångarna. En royalty innebär vanligtvis en återkommande betalning baserad på användarens försäljning eller, vilket inte är lika vanligt, användarens vinst. När royaltyn baseras på försäljningen förekommer det att villkoren för ersättningen revideras på grund av ändrade förhållanden.

Ersättningen för att använda immateriella tillgångar kan inkluderas i priset på varor, t.ex. när ett företag säljer utvecklade produkter och samtidigt tillhandahåller teknologi så att produkterna kan utvecklas. Sådana fall måste bedömas utifrån sina förutsättningar men en allmän princip är att det

inte ska bli ett dubbelt avdrag för mottagaren av teknologin. Ibland gäller priset för överföringen ett paket, dvs. både för varor och immateriella tillgångar.

I vissa fall kan immateriella tillgångar buntas ihop i ett paketavtal som inkluderar rättigheter till patent, varumärken, affärshemligheter och know-how. De olika delarna i paketet kan behöva bedömas var för sig för att avgöra om villkoren för överföringen är armlängdsmässiga. Det är också viktigt att ta hänsyn till eventuella inslag av tjänster som teknisk assistens och utbildning av personal som överlåtaren tillhandahåller. På samma sätt kan förbättringar som licenstagaren gör beträffande licensierade produkter behöva beaktas.

Armlängdsmässiga beräkningar
p. 6.20–6.27

Vid urval av jämförelsetransaktioner bör följande faktorer beaktas:

- Vilka fördelar förväntas rättigheten ge (kanske bestämd genom en nuvärdesberäkning)?
- Föreligger jämförbarhet beträffande geografiskt område inom vilket rättigheten får utövas?
- Föreligger ensamrätt att utnyttja rättigheten?
- Kan rättigheten vidareupplåtas?
- Vilka följdinvesteringar kräver rättigheten hos licenstagaren, t.ex. i form av maskiner och fabriker?
- Vilka uppstartskostnader och marknadsutvecklingsarbete kräver rättigheten av licenstagaren?
- Har licenstagaren rätt att delta i utvecklingsarbetet på rättigheten?

När den immateriella tillgången är ett patent bör jämförbarhetsanalysen beakta karaktären på patentet och vilket skydd som patentet åtnjuter. Andra jämförelsefaktorer för patent är vilken produktionsprocess som patentet ingår i och den betydelse som processen har för den färdiga produkten. Exempelvis kan ett patent bara gälla en komponent i en produkt men inte hela produkten. Hänsyn bör också tas till det produkt- och miljöansvar som kan finnas.

Det är möjligt att använda marknadsprismetoden när samma ägare har överfört jämförbara immateriella tillgångar under jämförbara förhållanden till oberoende företag. Ersättningarna vid jämförbara transaktioner mellan oberoende företag i

samma bransch kan också vara vägledning. Om ett närstående företag underlicensierar immateriella tillgångar till oberoende företag är det möjligt att använda någon form av återförsäljningsprismetod på den närstående transaktionen. Om försäljningen av varor inkluderar immateriella tillgångar är det också möjligt att använda marknadsprismetoden eller återförsäljningsprismetoden. När marknadstillgångar, t.ex. ett varumärke, förekommer bör jämförbarhetsanalysen beakta det värde som varumärket tillfört. När handelstillgångar förekommer bör jämförbarhetsanalysen ta hänsyn till det värde som kan hänföras till sådana tillgångar, t.ex. skyddade patent eller andra exklusiva immateriella tillgångar. Ett exempel kan vara när en sportsko med ett känt varunamn i en närstående transaktion jämförs med en annan sportsko utan ett känt varunamn i en oberoende transaktion. Försäljningen av skorna utan ett känt varunamn kan därigenom användas som en jämförelse-transaktion men bara under förutsättning att en justering kan göras för det värde som det kända varunamnet har tillfört i den närstående transaktionen.

Vid transaktioner med immateriella tillgångar kan det finnas anledning att undersöka omfattningen, karaktären och frekvensen på de kostnader som lagts ned på tillgångarna. Det finns dock inget självklart samband mellan kostnader och värde, t.ex. går det vanligtvis inte att beräkna marknadsvärdet på immateriella tillgångar utifrån kostnaderna för utvecklingen och bibehållandet av tillgångarna.

Det kan vara svårt att hitta jämförelseobjekt till mycket värdefulla immateriella tillgångar. Det kan därför vara svårt att använda traditionella transaktionsbaserade prismetoder och nettomarginalprismetoden, speciellt om båda parter i den närstående transaktionen äger värdefulla immateriella tillgångar eller sådana unika tillgångar som skiljer transaktionen från eventuella jämförbara transaktioner. I sådana fall kan vinstdelningsmetoden användas.

Osäkert värde vid transaktionen
p. 6.28–6.35

När värdet på immateriella tillgångar vid tidpunkten för transaktionen är högst osäkert uppkommer frågan hur ett arm-längdsmässigt pris ska bestämmas. Frågan bör besvaras, såväl av skattskyldiga som av skattemyndigheter, med hänvisning till vad oberoende företag skulle ha gjort under jämförbara förhållanden. Beroende på de särskilda omständigheterna finns det olika möjligheter för oberoende företag att värdera en transaktion. En möjlighet är att fastställa priset utifrån framtida fördelar. Andra sätt är att låta avtal löpa med kort avtalstid

eller att ta med prisjusteringsklausuler för att skydda sig mot förändringar som kan vara svåra att förutse. Ibland kan det finnas en gemensam uppfattning mellan oberoende parter om att villkor i avtalet ska kunna omförhandlas. När skattemyndigheter bedömer närstående transaktioner med immateriella tillgångar där värdet är högst osäkert bör utgångspunkten vara de villkor som oberoende företag skulle ha ingått under jämförbara förhållanden. Om oberoende företag under jämförbara förhållanden hade krävt en prisjusteringsklausul är skattemyndigheten berättigad att bestämma priset på basis av en sådan klausul.

9.9.2.4 Marknadsaktiviteter av företag som inte äger varumärken eller varunamn

Marknadsaktiviteter p. 6.36–6.39

Särskilda problem kan uppstå när marknadsaktiviteter utförs av företag som inte själva äger varumärken eller varunamn som de marknadsför. I sådana fall är det nödvändigt att bestämma hur företagen ska kompenseras för sådana aktiviteter. Frågan är om företaget ska kompenseras i egenskap av en s.k. serviceprovident eller om det finns fall där företaget ska vara med och dela på de inkomster som kan knytas till marknadsstillgångarna. För att besvara frågan krävs en analys av de rättigheter och skyldigheter som uppstår på grund av avtalet mellan parterna. Många gånger kan ersättningen för marknadsaktiviteterna vara tillräcklig och godtagbar. Det kan t.ex. gälla en distributör som enbart agerar som en agent. I sådana fall är distributören inte berättigad till någon ytterligare ersättning utöver den som fås för aktiviteterna som en agent.

När en distributör verkligen står för kostnaderna för marknadsaktiviteterna är frågan i vilken utsträckning som distributören är berättigad att vara med och dela på inkomsterna till följd av aktiviteterna. Detta är beroende av vilka rättigheter och skyldigheter som företaget har. Exempel på detta är när en distributör har ensamrätt för produkten enligt ett långtidsavtal eller när en distributör står för extraordinära marknadsföringskostnader.

En fråga är hur man kan identifiera hur stor del av inkomsten som är hänförlig till marknadsaktiviteter. Det kan vara svårt att bestämma hur mycket aktiviteterna har bidragit till framgången för produkten. Det är möjligt att ett nytt varumärke eller ett varumärke som nyligen har introducerats på en marknad inte har något värde eller har ett lågt värde i början och där värdet sedan kan öka under kommande år.

9.9.3 Immateriella tillgångar i svensk rätt

9.9.3.1 Interna skatteregler

18 kap. IL

Uttrycket immateriella tillgångar används inte i IL, i stället brukar man tala om immateriella rättigheter. Regleringen av dessa finns i 18 kap. IL om inventarier där det i 1 § andra stycket anges att som inventarier behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan.

Bestämmelserna i 18 kap. IL gäller bara immateriella rättigheter som förvärvats från någon annan men inte immateriella tillgångar som upparbetats i företaget, dvs. egenupparbetade immateriella tillgångar. Det innebär att utgifter för förvärv av immateriella rättigheter och ersättningar vid avyttring av sådana rättigheter hanteras inom ramen för bestämmelserna i 18 kap. IL. Det gäller däremot inte utgifter för förvärv av egenupparbetade immateriella tillgångar och ersättningar vid avyttring av sådana tillgångar, de hanteras i stället av de allmänna reglerna i IL om intäkter och kostnader i näringsverksamhet. Detta kan få betydelse i fall när korrigeringsregeln ska tillämpas på en avyttring av eller ett förvärv av immateriella tillgångar, dvs. beskattningen i det enskilda fallet blir beroende av om tillgångarna är sådana tillgångar som omfattas av bestämmelserna i 18 kap. IL eller om de är tillgångar som omfattas av de allmänna reglerna.

9.9.3.2 Rättspraxis

RÅ79 1:98 Findus

AB Findus bedrev år 1969 livsmedelsindustri i Sverige. Bolaget tillhörde Nestlé-koncernen i Schweiz. Under året betalade AB Findus ersättning till ett schweiziskt bolag, Produits Findus SA, för att ha utnyttjat vissa varumärken m.m. Varumärkena hade tidigare tillhört det svenska bolaget men hade överlåtits till det schweiziska bolaget utan ersättning. Skatteverket hävdade i domstolsprocessen, som gällde 1970 års taxering, att det var uteslutet att ett företag vederlagsfritt skulle överlåta sina varumärken till ett helt utomstående företag och därigenom definitivt frånhända sig rättigheterna mot på förhand bestämda årliga utbetalningar för rätten att utnyttja varumärkena. Avdraget för den ersättning som bolaget hade betalat under 1969 skulle därför återföras till beskattning.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att beskattning skulle ske. Domstolen konstaterade bl.a. följande. Det är helt normalt att royalty utgår vid utnyttjande av annans varumärke eller

liknande. Det kan i sig inte föranleda åtgärd enligt korrigeringsregeln. Däremot kan i princip justering göras om en tillgång av det slaget överläts utan att fullt vederlag utgår. Den inkomst som i så fall skulle kunna tas upp till beskattning hos AB Findus skulle då vara att hänföra till det beskattningsår som omfattade tidpunkten för överlåtelsen av rättigheterna. Den tidpunkten var inte helt klarlagd i målet men synes ha infallit någon gång under tiden 19 oktober 1966–1 januari 1968. Däremot kunde inte någon beskattning ske för det aktuella beskattningsåret 1969.

**Skatteverkets
kommentar**

Eftersom det var fråga om att de immateriella tillgångarna först hade överlåtit av AB Findus och att samma tillgångar därefter upplåtits till samma bolag kan det tyckas naturligt att Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en skillnad mellan de båda transaktionerna. Eftersom den betalda ersättningen under 1969 inte var för hög ansågs det inte finnas skäl för att göra någon justering vid 1970 års taxering. Eftersom överlåtelsen av tillgångarna hade skett under tidigare år ansåg domstolen att en eventuell felaktighet i den prissättningen inte kunde prövas vid 1970 års taxering.

Det kan dock finnas anledning att göra en helhetsbedömning av transaktioner av detta slag. Syftet med en armlängdsmässig bedömning enligt korrigeringsregeln är att resultatet för ett svenskt företag varken ska bli för högt eller för lågt sett över några års tid. I situationer där ersättningen för den initiala överlåtelsen kan ses som för låg kan det finnas anledning att vid en helhetsbedömning justera avdragen för de efterföljande löpande ersättningarna. Det torde nämligen förekomma att ett fristående företag avtalar om en lägre ersättning vid en avyttring av immateriella tillgångar för att därefter inte behöva betala lika mycket i form av löpande ersättningar för utnyttjandet av samma tillgångar.

RÅ 1998 not. 213

Rättsfallet återges och kommenteras i avsnitt 9.12.3.2. Det gällde uttagsbeskattning och inte internprissättning och ger uttryck för ett synsätt som innebär att en överlåtelse av immateriella tillgångar kräver mer typiska immateriella tillgångar, t.ex. tydliga rättigheter eller kunskaper som manifesterats på något sätt.

**RÅ 1991 ref. 108
Spendrups**

Spendrups Bryggeriaktiebolag var ett fåmansbolag som betalade ett royaltybelopp till ett annat svenskt bolag med i huvudsak samma ägare. Ersättningen gällde användandet av varumärket Spendrups som var registrerat av det andra bolaget.

Frågan i målet var om bryggeriaktiebolaget kunde medges avdrag med beloppet. Skatteverket ansåg bl.a. att betalningen inte kunde ses som royalty på grund av att varumärket saknade värde eller hade ett mycket lågt värde vid avtalstillfället och att betalningen inte var marknadsmässig eftersom bryggeriaktiebolaget självt hade upparbetat värdet på varumärket.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att frågan var om betalningen kunde ses som en driftkostnad. I det låg ett krav på att betalningen skulle ha en marknadsmässig karaktär. Domstolen konstaterade vidare bl.a. att varumärket Spendrups hade haft ett ekonomiskt värde som i och för sig motiverade att ersättning betalades och att den omständigheten att värdet på varumärket ursprungligen var obetydligt, och att kostnaderna för märkets marknadsföring och inarbetande tagits av bryggeriaktiebolaget, inte föranledde en annan slutsats. Vid en samlad bedömning kom domstolen fram till att betalningen i betydande grad haft marknadsmässig karaktär och att avdraget kunde godtas.

Skatteverkets kommentar

Rättsfallet gällde en avdragsfråga i en situation med två svenska bolag och inte en internprissättningsfråga. Den invändning som Skatteverket hade i målet, och som Högsta förvaltningsdomstolen inte godtog i sin bedömning, om att det var Bryggeriaktiebolaget som hade upparbetat värdet på varumärket illustrerar det som sägs i punkt 6.36–6.39 i riktlinjerna om att användaren av exempelvis ett varumärke kan ha rätt till kompensation för sina marknadsföringsaktiviteter. Om avdragsfrågan, i en internprissättningssituation, hade kommit upp till prövning i dagens läge är det därför rimligt att anta att utgången skulle ha blivit en annan.

9.10 Tjänster

9.10.1 OECD:s riktlinjer (kapitel VII)

I riktlinjerna ägnas kapitel VII åt koncerninterna tjänster. Tjänster som utförs inom ett kostnadsfördelningsavtal (cost contribution arrangements, CCA) behandlas särskilt i kapitel VIII i riktlinjerna (se avsnitt 9.11).

Inom en koncern tillhandahålls ofta tjänster avseende lednings-, samordnings- eller kontrollfunktioner åt hela företagsgruppen. Dessa gemensamma servicefunktioner kan vara placerade hos moderbolaget eller hos särskilt inrättade enheter. Betalningar för olika slag av teknisk och administrativ assistans brukar benämnas service fees eller management fees.

Det är två huvudsakliga frågeställningar som uppkommer i samband med koncerninterna tjänster. Den ena gäller om en tjänst ska anses ha tillhandahållits och den andra vilket pris som i så fall ska tas ut för att vara armlängdsmässigt.

**Har en tjänst tillhandahållits?
p. 7.6**

Frågan om en koncernintern tjänst tillhandahållits beror på om den ger det mottagande koncernbolaget ett ekonomiskt eller kommersiellt värde som ökar bolagets kommersiella ställning. Detta kan bestämmas genom att bedöma om ett oberoende företag i motsvarande situation skulle ha betalat för tjänsten om den utförts av ett oberoende företag eller om företaget skulle ha utfört tjänsten själv.

**Individuella tjänster
p. 7.8**

Om tjänsten tillgodoser ett identifierat behov hos ett eller flera koncernbolag är det relativt enkelt att bestämma att en tjänst tillhandahållits. Som exempel ges att ett företag reparerar utrustning som används av ett tillverkande koncernbolag.

**Aktieägartjänster
p. 7.9–7.10**

När en koncernintern tjänst berör flera koncernföretag behövs en djupare analys av erhållen nytta. I vissa fall utförs tjänsten av ett moderbolag eller holdingbolag i dess egenskap av aktieägare. Sådana tjänster anses inte utdebiteringsbara. Exempel på aktieägartjänster är kostnader som hänför sig till moderbolaget som juridisk person såsom kostnader för bolagsstämma, emittering av aktier i moderbolaget samt för styrelsen. Dit hör också kostnader för rapporteringskrav för moderbolaget inklusive koncernredovisning. Ytterligare ett exempel är kostnader för finansiering av förvärv av dotterbolag.

**Fördelar som bieffekt
p. 7.12**

En del tjänster avser bara vissa koncernbolag men råkar ge fördelar även för andra koncernbolag. Arbete i samband med omorganisation av koncernen, förvärv av nya företag eller nedläggning av en avdelning kan vara koncerninterna tjänster för de företag som ska göra förvärvet eller lägga ned avdelningen. Det kan emellertid också ge ekonomiska fördelar för andra koncernbolag som inte omfattas av beslutet genom ökad effektivitet, stordriftsfördelar eller andra synergieffekter. Dessa fördelar som uppkommer som en bieffekt av andra beslut medför normalt inte att dessa företag fått en koncernintern tjänst eftersom de aktiviteter som medfört nyttan inte skulle vara sådana som oberoende företag skulle vara villiga att betala för.

**Tillhörighet till koncern
p. 7.13**

Det ses inte heller som en koncernintern tjänst att få sådana fördelar som enbart är hänförliga till den omständigheten att företaget tillhör en koncern och inte följer av någon specifik aktivitet. Ett exempel är högre kreditvärdighet på grund av koncerntillhörigheten. Däremot kan en koncernintern tjänst

existera till följd av den nytta som följer av global marknadsföring. Passiv anknytning ska skiljas från aktiv marknadsföring av koncernen som ökar vinstmöjligheterna för enskilda medlemmar i koncernen.

**Exemplifiering
p. 7.14**

Till sådana tjänster som normalt ska ses som koncerninterna tjänster eftersom oberoende företag skulle vara villiga att betala för dem, hör bl.a. olika typer av administrativa och finansiella tjänster, tjänster avseende produktion, inköp, distribution och marknadsföring samt personaltjänster.

**”Abonnemang”
p. 7.16–7.17**

Frågan i vad mån det är armlängdsmässigt att betala ”abonnemangsavgifter” för möjligheten att kunna avropa vissa tjänster tas också upp och en jämförelse görs med situationer när oberoende företag skulle kunna betala sådana avgifter.

**Två huvud-
metoder**

Det finns två huvudmetoder för att ta betalt för utförda tjänster, direkt respektive indirekt debitering.

**Direkt debitering
p. 7.20–7.21**

En direkt debitering underlättar bedömningen av om ersättningen är armlängdsmässig. Tjänster av likartat slag som tillhandahålls både till närstående och oberoende företag kan ofta debiteras direkt.

**Indirekt debite-
ring
p. 7.23–7.25**

Många gånger är det svårt att tillämpa en direkt debitering av koncerninterna tjänster utan i stället måste någon typ av kostnadsfördelning användas. Fördelningen ska avspegla den nytta mottagande företag har av tjänsterna men vid en sådan indirekt debitering är det ofta nödvändigt att använda viss schablonberäkning. Normalt används olika fördelningsnycklar som kan baseras exempelvis på omsättning, antal anställda eller andra faktorer.

**Inkluderas i priset
p. 7.26**

Ersättning för tjänster utgår inte alltid separat utan kan inkluderas i priset för andra koncerntransaktioner. Exempelvis kan licensavgifter för patent eller know-how innefatta även betalningar för andra servicetjänster.

**Beräkning av
armlängdspriset
p. 7.29–7.32**

Bedömningen av vad som är en armlängdsmässig ersättning för tjänsten måste göras ur både mottagarens och utförarens perspektiv, dvs. vad mottagaren skulle vara villig att betala för tjänsten och vad det kostar att utföra tjänsten. Vilken prismetod som är lämplig avgörs i enlighet med kapitel I–III i riktlinjerna. Ofta leder det till att marknadsprismetoden eller kostnadsplusmetoden används.

**Vinstpåslag
p. 7.33–7.34**

Oberoende företag som tillhandahåller tjänster gör det normalt inte enbart mot kostnadstäckning utan strävar efter att verk-

samheten ska generera vinst. Om kostnadsplusmetoden används innebär det ett skäligt vinstpålägg. Det kan emellertid inträffa att marknadsvärdet av tjänsten inte är högre än kostnaderna att tillhandahålla den.

**Justeringar
för ökad
jämförbarhet
p. 7.35**

När kostnadsplusmetoden används uppkommer frågan om justeringar behöver göras för att öka jämförbarheten med oberoende transaktioner. Om den närstående transaktionen har en högre andel overheadkostnader jämfört med den oberoende transaktionen kan det vara olämpligt att använda det vinstpåslag som kommit fram i jämförelsen utan att justera kostnadsbasen hos det närstående företaget för att öka jämförbarheten.

**Mellanled
Pass-through costs
p. 7.36**

Om ett koncernbolag enbart fungerar som en agent eller ett mellanled vid tillhandahållandet av tjänster är det viktigt att vinstpåslaget avspeglar den funktionen och inte själva utförandet av tjänsten. Alternativt, beroende på vilka jämförbara data som finns att tillgå, kan ett lägre vinstpåslag användas än vad som skulle ha använts om tjänsten i sig hade utförts. I vissa fall kan det också vara lämpligt att vidaredebitera vissa kostnader utan vinstpåslag (ofta kallade pass-through costs). Som exempel nämns kostnader för att hyra reklamutrymme för andra koncernbolags räkning, kostnader som dessa företag skulle ha fått betala direkt om de hade varit oberoende. I ett sådant fall används bara vinstpåslag på de kostnader som uppkommit genom förmedlingsfunktionen. I punkten 2.94 diskuteras samma fråga vad gäller jämförbarhet avseende kostnadsbaserade vinstindikatorer.

**Exempel
p. 7.38–7.42**

I slutet av kapitel VII ges ett antal exempel på koncerninterna tjänster och vilken prismetod som kan vara lämplig att använda.

9.10.2 EU Joint Transfer Pricing Forum

**EU:s rapport om
koncerninterna
tjänster**

I februari 2010 publicerade EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) en offentlig rapport som handlar om koncerninterna tjänster, ”Guidelines on low value adding intra-group services”.

Rapporten har arbetats fram som ett hjälpmedel för både skattemyndigheter och skattskyldiga. Rapporten är tänkt att ge de berörda en administrativ hjälp vid koncerninterna transaktioner i syfte skapa bästa förutsättningar för förutsebarhet och likabehandling och därmed undvika dubbelbeskattning. Rapporten förväntas bli antagen slutgiltigt av Europeiska rådet under 2011.

9.10.3 Tjänster i svensk rätt

Av riktlinjerna framgår att en koncernintern tjänst anses ha tillhandahållits om den är till nytta för det mottagande företaget och om ett oberoende företag i motsvarande situation skulle ha betalat för tjänsten eller ha utfört tjänsten själv.

RÅ 1991 ref. 107 Shell-målen Frakttjänster

I de s.k. Shell-målen har Högsta förvaltningsdomstolen prövat prissättningen på Svenska Shells inköp och befraktning av råolja från ett närstående utländskt bolag, SIPC (RÅ 1991 ref. 107). En närmare redogörelse för målet finns i avsnitt 9.8.2.1.

I rättsfallet tas ett par frågor upp som behandlas i kapitel VII i riktlinjerna.

Individuella tjänster Direkt debitering

Frakttjänsterna avsåg ett identifierat behov hos Svenska Shell (ofta kallat individuella tjänster) och en direkt debitering tillämpades. Jfr riktlinjerna punkt 7.8 och 7.20–7.21.

Beräkning av armlängdspriset

Vid beräkning av armlängdspriset användes marknadsprismetoden. För att bedöma prissättningen beaktade Högsta förvaltningsdomstolen att det som tillhandahållits innefattat mer än den konkreta tjänsten att frakta råolja till Göteborg. Ett komplicerat fraktmönster användes som saknade direkt motsvarighet på marknaden och detsamma fick anses gälla innehållet i frakttjänsterna. Domstolen granskade hur prissättningsmodellen var uppbyggd och hur de olika momenten i modellen förhöll sig till armlängdsprincipen. Domstolen fann att villkoren låg inom ramen för vad en oberoende part i samma situation som Shell skulle ha kunnat acceptera. Jfr riktlinjerna p. 7.29–7.32.

RÅ 2006 ref. 37 Dow Indirekt metod Vinstpåslag

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat tillämpningen av en indirekt metod vid fördelning av kostnader för koncerninterna tjänster (RÅ 2006 ref. 37). Dessutom prövades om vinstpåslag skulle ske eller ej. Jfr riktlinjerna punkt 7.23–7.25 och 7.33–7.34.

Ett svenskt aktiebolag, Dow Sverige AB (Dow), hade vid sidan av egen tillverkning ansvar för försäljningen av en del av koncernens övriga produkter på den svenska marknaden. Ett koncernföretag i Schweiz, Dow Europé SA (DESA), tillhandahöll koncerninterna tjänster enligt fyra olika avtal. Avtalen omfattade tjänster avseende produktion, marknadsföring, allmän administration och personalfunktion. Dow erlade en avgift för tjänsterna baserat på vissa nyckeltal.

Skatteverket medgav efter en skälighetsbedömning avdrag för kostnader motsvarande tre fjärdedelar av de tjänster som DESA fakturerat Dow. Avdrag för resterande del vägrades då bolaget inte visat att använda fördelningsnycklar (nettoförsäljning och produktionsresultat) gav en rättvis fördelning när endast 200 av 2 000 produkter salufördes på den svenska marknaden och inte heller att de helt avsåg kostnader som var avdragsgilla enligt svensk skattelagstiftning. Dow medgavs inte heller avdrag för vinstpålägg om 10 % då sådant pålägg inte ansågs motiverat vid kostnadsfördelning för tjänster som mottagaren inte kan påverka som oberoende part.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att de skattemässiga effekterna av de i målet aktuella kostnaderna för serviceavgifterna skulle bedömas enligt korrigeringsregeln. Domstolen framhöll också att syftet med koncernens organisation med ett särskilt servicebolag var – utöver att tillhandahålla tjänster på hög professionell nivå – att sänka koncernbolagens kostnader för tjänsterna. Bolaget hade under beskattningsåret inte alls eller i endast mindre omfattning utnyttjat vissa av de tjänster som DESA kunnat tillhandahålla medan andra tjänster utnyttjats i betydande omfattning. Bolagets behov av att utnyttja olika slags tjänster syntes också variera över åren. Högsta förvaltningsdomstolen fann att den använda kostnadsfördelningsmetoden fick med hänsyn till vad nu sagts och till det stora antal tjänster som det var fråga om anses godtagbar. Vidare saknades anledning att inte godta ett vinstpåslag på aktuell nivå.

**Skatteverkets
kommentar**

OECD anser att en indirekt utdebitering av koncerninterna tjänster med vissa schablonmässiga inslag är godtagbar (se riktlinjerna punkt 7.23–7.25). Hur företagets nytta av tjänsterna ställer sig i förhållande till den schablonmässiga fördelningen får prövas i varje enskilt fall. I målet tycks den konsekventa tillämpningen under många år ha legat med i bedömningen (jfr RÅ 1991 ref. 107) och bolagets varierande behov av tjänsterna. Av riktlinjerna (punkt 7.33) framgår att oberoende företag som tillhandahåller tjänster normalt eftersträvar att verksamheten ska generera vinst och Högsta förvaltningsdomstolen accepterade företagets vinstpåslag på 10 %. Skatteverket ansåg i första hand att det inte skulle utgå något vinstpåslag alls. Det framgår inte av rättsfallet att det gjorts någon utredning om huruvida ett lägre vinstpåslag varit armlängdsmässigt.

RÅ84 1:83
Upjohn
Vinstpåslag

Högsta förvaltningsdomstolen har även i ett tidigare avgörande prövat frågan om vinstpåslag på tjänsteprestationer mellan närstående företag (RÅ84 1:83). Upjohn AB ingick tillsammans med det läkemedelsproducerande belgiska bolaget Upjohn SA i en multinationell läkemedelskoncern. Enligt avtal mellan bolagen skulle det svenska bolaget bearbeta den svenska marknaden vad gällde marknadsföringen av det belgiska bolagets produkter. Som vederlag skulle Upjohn AB få årlig serviceersättning motsvarande kostnadstäckning. Skatteverket yrkade att det svenska bolaget med stöd av korrigeringsregeln skulle beskattas för ett beräknat vinstpåslag om 10 %.

Högsta förvaltningsdomstolen anförde att Upjohn AB:s tjänster var av väsentlig betydelse för det belgiska bolagets försäljning i Sverige men att ersättningen till Upjohn AB å andra sidan utgjorde en väsentlig del av det belgiska företagets omsättning här i landet. Domstolen tittade också på Upjohn AB:s aktiekapital och fann att kravet på räntabilitet var tillgodosett med ett tämligen ringa belopp. Att ett företag inte visar vinst av sin verksamhet behövde enligt domstolen i och för sig inte betyda att det fått för låg ersättning för sina produkter, utan kan sammanhålla med storleken av löner, konkurrensförhållanden eller andra utmärkande drag inom branschen. Skatteverket hade inte beaktat sådana omständigheter i målet. Sammanfattningsvis fann Högsta förvaltningsdomstolen att Skatteverket inte visat eller med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att Upjohn AB fått för låg ersättning för sina tjänster.

Skatteverkets
kommentar

Skatteverket anser inte att rättsfallet ger någon större vägledning idag. Bevisbördan för att det varit en felaktig prissättning ligger på Skatteverket och i Upjohn AB lyckades verket inte uppfylla den. I normalfallet skulle ett oberoende företag inte tillhandahålla tjänster enbart mot kostnadstäckning utan vinstpåslag. Det kan dock inträffa att marknadsvärdet på tjänsterna inte är högre än kostnaderna att tillhandahålla dem (se riktlinjerna punkt 7.33–7.34). Högsta förvaltningsdomstolens jämförelse med det belgiska bolagets omsättning i Sverige eller Upjohn AB:s aktiekapital ligger knappast i linje med OECD:s riktlinjer idag. Upjohn AB tycks ha varit ett lågriskföretag och ett sådant bör i normalfallet redovisa en låg men stabil vinst (se avsnitt 9.12.1).

Omfakturering

Med omfakturering avses att ett bolag i utlandet satts in som ett mellanled för att samla upp vinstmedel genererade antingen genom fördyrade inköp från utlandet eller genom försäljning

till underpris i utlandet. Det kan ibland ifrågasättas om det utförts några prestationer över huvudtaget i det utländska bolaget. I de fall någonting har utförts måste en bedömning göras av värdet på den utförda tjänsten. Jfr riktlinjerna punkt 7.36. Detta synsätt äger giltighet även när ett mellanled formellt har köpt och sålt varor.

RÅ80 Aa 114
Kentruck

I RÅ80 Aa 114 hade ett svenskt bolag (Kentruck AB) levererat truckar till en kund i USA. Bolaget hade fakturerat ett dotterbolag i Schweiz som, efter ett påslag på priset, fakturerade den amerikanska kunden. Med stöd av korrigeringsregeln höjdes det svenska bolagets inkomst med mellanskillnaden.

RÅ79 Aa 121
Engströms

I RÅ79 Aa 121 (Engströms Skinnvarufabrik AB) hade inköp skett via ett dotterbolag i Schweiz vars enda verksamhet bestod i att ta emot och betala fakturor från leverantörerna samt fakturera och ta emot betalning från moderbolaget. Det svenska moderbolagets inkomst justerades med mellanskillnaden med stöd av korrigeringsregeln. Det kan ibland vara oklart mot vilket skattesubjekt beskattningsåtgärden ska riktas. I målet fördes talan mot såväl det svenska moderbolaget som bolagets ägare. Högsta förvaltningsdomstolen eftertaxerade bolaget och inte ägarna eftersom det inte visats att ägarna genom uttag eller på annat sätt tillgodogjort sig någon del av de till det schweiziska dotterbolaget överförda beloppen.

Kammarrätten
Underlåten
utdebitering

Utdebitering av koncerninterna tjänster kan ibland försvåras av att vissa länder inte accepterar den typen av kostnader eller att det finns valutarestriktioner som hindrar betalning för tjänsterna. Kammarrätten i Göteborg har prövat några fall där det svenska bolaget inte debiterat ut koncerninterna tjänster till utländska koncernbolag (KRNG 1998-06-09, mål nr 3763-1995, KRNG 2005-06-10, mål nr 8311-03 samt KRNG 2005-06-10, mål nr 7554-03). I samtliga mål fanns en fördelningsmodell och ett underlag för att fördela ut kostnaderna för koncerninterna tjänster. Koncernbolag i vissa länder hade emellertid inte fakturerats med hänvisning till legala hinder. Kammarrätten fann att även dessa koncernbolag haft nytta av tjänsterna och att den underlåtna debiteringen avvek från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende parter.

Kammarrätten
Nedskrivning av
fordran

Det bolag som var uppe till prövning 1998-06-09 ändrade senare sina rutiner och fakturerade samtliga dotterbolag som hade nytta av tjänsterna. Fordringarna skrevs omedelbart ned i de fall dotterbolagen inte kunde betala på grund av restriktioner. Kammarrätten fann att detta förfarande kunde

jämställas med en underlåten debitering av koncerninterna tjänster eftersom bolaget inte förväntat sig att få betalt för de fakturerade tjänsterna. Korrigeringsregeln var därför tillämplig (KRNG 2010-04-09, mål nr 3192-09, 3194-09).

**Skatteverkets
kommentar**

Problemet med betalningshinder tas upp i OECD:s riktlinjer i punkt 1.75–1.77. OECD framhåller att det inte finns någon enkel lösning på problemet men att oberoende företag inte skulle genomföra transaktioner där betalning inte kan fås. I de fall det är svårt att fakturera ut koncerninterna tjänster på grund av myndighetsregleringar är det Skatteverkets erfarenhet att företagen ibland tar ut ersättning på annat sätt från närstående företag.

**Aktieägar-
kostnader**

Frågan om avdragsrätt för aktieägarkostnader i ett svenskt moderbolag får bedömas med hjälp av vanliga avdragsregler i IL och rättspraxis. Exempelvis medges avdrag för s.k. organisationsutgifter enligt 16 kap. 8 § IL. Vad som är en aktieägarkostnad som ska betalas av moderbolaget och vad som är en tjänst som är till nytta för andra koncernbolag kan dock medföra gränsdragningsproblem.

**Kammarrätten
Byte av
redovisningsmetod**

Kammarrätten i Stockholm har funnit att byte av redovisningsmetod i syfte att anpassa hela koncernens redovisning till amerikanska redovisningsprinciper (US GAAP) i samband med det utländska moderbolagets börsnotering i USA varit en åtgärd som även kom det svenska bolaget tillgodo (KRNS 2009-02-25, mål nr 8416-07). Avdrag medgavs därför för de kostnader det svenska bolaget haft. Skatteverket överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen men fick inte prövningstillstånd.

9.11 Avtal om kostnadsfördelning, CCA

9.11.1 OECD:s riktlinjer (kapitel VIII)

I riktlinjerna används begreppet Cost Contribution Arrangements, i fortsättningen förkortat CCA, för olika typer av överenskommelser om att dela på kostnader och risker. Ett annat ofta använt begrepp är Cost Sharing Agreements, CSA, vilket förekommer i amerikanskt regelverk. Eftersom CSA är mer reglerat än vad OECD:s riktlinjer är, kan man inte säga att begreppen är helt synonyma.

Riktlinjerna i kapitel VIII om CCA publicerades 1997. Den översyn som pågår inom OECD av kapitel VI (immateriella tillgångar) kan komma att medföra vissa följändringar av kapitel VIII.

**Sammanfattning
av villkor
p. 8.40**

I slutet av kapitlet finns en sammanfattning av de villkor som ett CCA normalt bör uppfylla för att vara armlängdsmässigt.

- a. Som deltagare ingår bara företag som förväntas få ömsesidiga fördelar från själva CCA-aktiviteten direkt eller indirekt (och inte bara från att utföra hela eller delar av aktiviteten).
- b. Arten och omfattningen av varje deltagares ekonomiska rätt till resultatet av CCA-aktiviteten specificeras.
- c. Inga betalningar förutom bidrag, utjämnande betalningar och inträdesbetalningar görs för att få den ekonomiska rätten till tillgångar, tjänster eller rättigheter som anskaffas genom ett CCA.
- d. De proportionella andelarna av bidragen bestäms på ett lämpligt sätt genom att använda en fördelningsmetod som avspeglar andelarna av den förväntade nyttan från arrangementet.
- e. Det ska vara möjligt att ändra utjämnande betalningar eller fördelningen av bidrag efter en rimlig tid för att avspegla förändringar i den förväntade nyttan.
- f. Erforderliga justeringar ska kunna göras vid deltagares inträde eller utträde och vid avslutandet av ett CCA.

**Allmän definition
m.m.
p. 8.3–8.4**

Ett CCA är en avtalsrättslig konstruktion, där två eller flera företag kommer överens om att dela på kostnader och risker för att utveckla, tillverka eller anskaffa tillgångar, tjänster eller rättigheter. I ett CCA motsvarar varje deltagares andel av de samlade bidragen denne deltagares andel av de samlade förväntade fördelarna. Varje deltagare kan utnyttja sin andel separat som faktisk ägare och inte som licenstagare, vilket innebär att denne inte betalar royalty eller annan ersättning till någon part för denna andel. Som en konsekvens av detta måste varje utomstående part erlægga en ersättning (t.ex. en royalty) för att utnyttja denne deltagares andel.

Visst resultat från ett CCA, t.ex. resultatet av forsknings- och utvecklingsarbete, är osäkert. För varje deltagare måste det dock finnas en förväntad nytta som denne eftersträvar. Varje deltagares andel av resultatet från ett CCA bör fastställas redan från början.

**Förhållandet till
andra kapitel
p. 8.5**

Kapitlen VI och VII i OECD:s riktlinjer innehåller vägledning för hur man bestämmer armlängdsmässig ersättning för koncerninterna överföringar av immateriella tillgångar respektive tjänster. Målsättningen med kapitel VIII är att ge ytterligare riktlinjer när resurser och kunnande slås samman och den mottagna ersättningen helt eller delvis består av förväntade ömsesidiga fördelar. Följaktligen kommer bestämmelserna i kapitlen VI och VII samt alla andra kapitel i riktlinjerna, att fortsätta att gälla i den utsträckning de är relevanta, t.ex. för att mäta bidraget till ett CCA.

**Olika typer
av CCA
p. 8.6–8.7**

Den kanske vanligaste formen av CCA är ett arrangemang för gemensam utveckling av en immateriell tillgång där varje deltagare får en andel av rättigheterna i den utvecklade tillgången. I ett sådant CCA får varje deltagare separata rättigheter att utnyttja den immateriella tillgången, t.ex. inom specifika geografiska områden eller användningsområden. Man kan alltså säga att en deltagare använder den immateriella tillgången för sina egna ändamål och inte gemensamt med de andra deltagarna. Det formella ägandet kan vara utformat på olika sätt, men ekonomiskt sett är alla deltagarna ägare. Det behövs alltså ingen royaltybetalning eller annan ersättning för användningen av den immateriella tillgången om de olika bidragen står i rätt proportion till varandra.

Även om CCA avseende forskning och utveckling sannolikt är vanligast kan det förekomma CCA för varje form av gemensam finansiering eller kostnads- och riskdelning för att utveckla eller förvärva tillgångar eller för att erhålla tjänster. Exempelvis kan företag besluta att slå samman resurser för att förvärva centraliserade ledningstjänster eller för att utveckla reklamkampanjer som är gemensamma för deltagarnas marknader.

**Deltagare
i CCA m.m.
p. 8.8–8.12**

För att villkoren i ett CCA ska vara armlängdsmässiga fordras att deltagarnas bidrag motsvarar vad oberoende företag hade gått med på att bidra med under jämförbara förhållanden och med hänsyn till de fördelar dessa kunde förvänta sig uppnå.

Ett CCA utmärks av att det som deltagarna vill uppnå genom sina bidrag till CCA-aktiviteten består av de fördelar som var och en av dem förväntar sig från sammanslagningen av resurser och kunnande. Här skiljer sig således ett CCA från vanliga koncerninterna överföringar av immateriella tillgångar eller tjänster.

För att tillämpa armlängdsprincipen på ett CCA är det nödvändigt att fastställa att alla deltagare i ett CCA förväntar sig

att få en fördel av det, beräkna varje deltagares bidrag till den gemensamma aktiviteten (vare sig detta sker i form av kontanta medel eller i natura) samt att fastställa om fördelningen av bidragen till CCA-aktiviteten (med justering för eventuella utjämnande betalningar mellan deltagarna) är korrekt.

Eftersom varje deltagares förväntade nytta är utmärkande för ett CCA bör en part inte anses vara deltagare om denne inte har en rimlig förväntan om att få någon fördel från själva CCA-aktiviteten (och inte bara från att utföra hela eller delar av denna aktivitet). En deltagare ska vara tilldelad en andel i de tillgångar eller tjänster som är syftet med CCA-aktiviteten, och ha en rimlig förväntan om att direkt eller indirekt kunna utnyttja tilldelad andel.

Deltagarna i ett CCA kan besluta att hela eller delar av den aktuella aktiviteten ska utföras av ett separat företag som inte är deltagare enligt dessa villkor. I ett sådant fall är det fråga om uppdragsforskning eller kontraktstillverkning som utförs för CCA-deltagarna, vilken ska ersättas enligt de allmänna principerna i kapitel I, med beaktande av vilka funktioner som utförs, vilka tillgångar som används, vilka risker som bärs samt även de speciella överväganden som finns avseende tjänster i kapitel VII.

**Deltagarnas
bidrag
p. 8.13–8.17**

Varje deltagares andel av de totala bidragen måste stå i överensstämmelse med deltagarens andel av de samlade fördelarna för att uppfylla armlängdsprincipen. Det är därför nödvändigt att mäta värdet av eller beloppet för varje deltagares bidrag. När man fastställer värdet av varje deltagares bidrag ska vägledningen i kapitlen I–VII i riktlinjerna följas.

Det finns ingen konkret lösning för alla situationer utan frågan om vad som är armlängdsmässiga bidrag måste lösas från fall till fall. OECD:s medlemsländer har erfarenhet från såväl användning av kostnader, som användning av marknadspriser för att mäta värdet av bidrag. Det är sannolikt inte enkelt att fastställa värdet av varje deltagares bidrag utom i de fall där bidragen uteslutande sker i form av kontanta medel, t.ex. där aktiviteten utförs av en utomstående tjänsteleverantör och kostnaderna för detta finansieras gemensamt av alla deltagare.

Det är viktigt att deltagarnas samtliga bidrag till CCA-aktiviteten identifieras, även sådana som används delvis i CCA-aktiviteten och delvis i deltagarens egen verksamhet. Används t.ex. en deltagares byggnader eller maskiner i såväl CCA-aktiviteten som i deltagarens egen verksamhet måste en

uppdelning göras. Detsamma gäller om en deltagare utför administrativa eller andra tjänster åt såväl CCA-aktiviteten som i den egna verksamheten.

**Utjämnande
betalningar
p. 8.18–8.22**

För att möjliggöra justeringar av deltagarnas bidragsandelar så att dessa står i överensstämmelse med de förväntade fördelarna kan utjämnande betalningar (balancing payment) behöva göras. En utjämnande betalning ökar värdet på betalarens bidrag och minskar värdet på betalningsmottagarens bidrag med samma belopp. En utjämnande betalning bör skattemässigt ses som en tillkommande kostnad för betalaren och som en reducerad kostnad för betalningsmottagaren och normalt inte som en royalty.

**Korrekt
fördelning
p. 8.19–8.22**

Det finns ingen allmän regel som kan användas för att bedöma om en deltagares bidrag står i överensstämmelse med dennes andel av de förväntade fördelarna. För att bedöma deltagarnas andelar av förväntade fördelar används ofta i praktiken olika fördelningsnycklar. Till den del fördelarna förväntas uppstå i framtiden måste bedömningen baseras på prognoser. I sådana fall kan det vara lämpligt att se till att justeringar kan göras för att avspegla förändringar av relevanta omständigheter.

Vilken fördelningsnyckel som är mest relevant för ett CCA kan också förändras över tiden. Ett tillvägagångssätt kan vara att använda mer än en fördelningsnyckel för att fördela kostnaderna mellan deltagarna.

**Skattemässig
behandling
p. 8.23–8.30**

En deltagares bidrag till ett CCA bör behandlas enligt de allmänna reglerna i det skattesystem som deltagaren omfattas av på samma sätt som om motsvarande aktivitet (t.ex. forskning och utveckling) hade utförts utan att ett CCA hade förelagat.

Ett CCA är förenligt med armlängdsprincipen om varje deltagares bidrag står i överensstämmelse med de förväntade fördelarna. Om så inte är fallet är den fördel som minst en av deltagarna får för sitt bidrag för låg, medan den fördel som minst en annan deltagare får för sitt bidrag är för hög i förhållande till vad oberoende företag skulle ha fått. Oftast krävs då en justering av nettobidraget i form av att en utjämnande betalning beräknas. En sådan justering kan företas av skattemyndigheten under vissa omständigheter. I vissa fall kan skattemyndigheten helt eller delvis bortse från påstådda villkor om det är en betydande avvikelse mellan andelen bidrag i förhållande till förväntade fördelar. Om omständigheter antyder missbruk av reglerna kan skattemyndigheten helt bortse från att ett CCA skulle föreligga.

**Inträde/utträde
p. 8.31–8.39**

Speciella problem uppkommer då en ny part träder in eller någon vill lämna ett CCA. En oberoende part skulle ha krävt att en nytillkommen deltagare skulle ha betalat för de resultat av verksamheten som uppkommit före inträdet, varför samma princip bör gälla vid koncerninterna arrangemang (buy-in/buy-out payment). Beloppet för en inträdesbetalning ska fastställas utifrån det armlängdsmässiga värdet på de rättigheter som den nye deltagaren får, med beaktande av dennes andel av de samlade förväntade fördelarna. Liknande frågor uppkommer när en deltagare lämnar ett CCA. Om en deltagare som träder ut avhänder sig sitt ägarintresse till andra deltagare bör ersättning utgå enligt armlängdsprincipen.

När en deltagare träder in eller ut kan det vara nödvändigt att justera den proportionella fördelningen av bidragen eftersom antalet deltagare ändras.

När ett CCA avslutas kräver armlängdsprincipen att varje deltagare får en andel i resultatet av CCA-aktiviteten som motsvarar deltagarens proportionella andel av bidragen till CCA-aktiviteten. Alternativt kan en deltagare bli armlängdsmässigt kompenserad av en eller flera deltagare för att överge sin andel av resultatet av CCA-aktiviteten.

**Dokumentation
p. 8.41–8.43**

Sist i kapitlet lämnas viss kompletterande vägledning för vilken dokumentation och information som kan vara relevant och användbar, dels vad gäller de initiala villkoren, dels vad gäller existerande CCA.

9.11.2 Avtal om kostnadsfördelning i svensk rätt

Frågor om avtal om kostnadsfördelning, CCA, har inte varit föremål för prövning i Högsta förvaltningsdomstolen eller i kammarrätt.

9.12 Omstruktureringar

9.12.1 Inledning

Inom området internprissättning definieras en omstrukturering som ett koncernbolags gränsöverskridande överföring av funktioner, tillgångar eller risker.

Sedan mitten av 1990-talet innebär de flesta omstruktureringar att en mer centraliserad affärsmodell införs i intressegemenskapen.

I den traditionella affärsmodellen verkar koncernbolagen som självständiga distributörer och tillverkare på sin lokala marknad.

De köper själva in material från egna leverantörer och äger detta material under hela tillverkningsprocessen liksom de äger de färdiga produkterna under lagerhållningen. Därefter säljs produkterna till företagets egna kunder. Distributören och tillverkaren äger själv de immateriella tillgångar denne använder. En sådan här självständigt verkande distributör och tillverkare brukar kallas fullfjädrad. Moderbolaget inom koncernen har en begränsad roll gentemot koncernbolagen och tillhandahåller kanske vissa koncerninterna tjänster.

**Principal/Service
provider**

Den traditionella affärsmodellen har börjat överges alltmer och ersatts av en mer centraliserad modell där ett koncernbolag fungerar som så kallad principal och övriga bolag inom koncernen som så kallade service providers. De sistnämnda utför vissa begränsade tjänster såsom kontraktstillverkning eller kontraktforskning med principalen som enda kund. En service provider tar låga risker och ska därför få en låg men stabil ersättning för utförda tjänster. Principalen å sin sida äger de väsentliga immateriella tillgångarna och tar högre risker, och ska därför ta större del av koncernens totala vinst eller förlust. I stället för ordet principal används ibland entreprenör (på engelska entrepreneur).

En omstrukturering medför ofta att möjligheten att göra vinst, vinstpotentialen, flyttas mellan koncernbolag i olika länder. Då en fullfjädrad tillverkare och distributör omvandlas till kontraktstillverkare och lågriskdistributör minskar dennes möjligheter till att göra större vinster. Vinstpotentialen övergår till principalen.

Koncerner har rätt att själva bestämma hur de vill organisera sin verksamhet. Den relevanta internprissättningsfrågan är om de villkor som avtalats i samband med omstruktureringen avviker från villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.

Bedömningen ska utgå från de inblandade enskilda företagen och deras förutsättningar och realistiska alternativ till omstruktureringen, inte från ett koncernperspektiv.

OECD har i juli 2010 publicerat ett nytt kapitel IX i riktlinjerna som behandlar omstruktureringar. Kapitlet är efter en kortare inledning uppdelat i fyra olika delar. De behandlar i tur och ordning speciella överväganden beträffande risker, armlängdsmässig kompensation för själva omstruktureringen, ersättning vid närstående transaktioner efter en omstrukturering och erkännande av de faktiskt företagna transaktionerna.

I den fortsatta redogörelsen kommer det av OECD använda uttrycket ”transfer” att översättas med överföring. Uttrycket ”överföring” innefattar här såväl överlåtelse som upplåtelse och såväl överföring mot ersättning som överföring som skett utan att någon ekonomisk kompensation utgetts. De av OECD använda uttrycken ”transferor” respektive ”transferee” översätts här med ”överlåtare” respektive ”mottagare”.

9.12.2 OECD:s riktlinjer (kapitel IX)

9.12.2.1 Inledning

En omstrukturering definieras i punkt 9.1 som ett koncernbolags gränsöverskridande överföring av funktioner, tillgångar eller risker. Vanligen innebär detta en intern omfördelning av funktioner, tillgångar och risker inom en multinationell koncern, men förhållandet till utomstående företag som leverantörer och kunder kan också vara anledning till omstruktureringen eller påverkas av denna.

Tre typexempel på omstruktureringar är:

- omvandling av fullfjädrade distributörer till lågrisk-distributörer eller kommissionärer som utför tjänster åt ett utländskt närstående företag som verkar som principal,
- omvandling av fullfjädrade tillverkare till kontraktstillverkare eller legotillverkare som utför tjänster åt ett utländskt närstående företag som verkar som principal,
- överföring av immateriella tillgångar till ett företag inom koncernen som kommer att stå som ägare till koncernens väsentliga immateriella tillgångar.

Armlängdsprincipen och kapitel IX tillämpas emellertid på samma sätt oavsett om omstruktureringen lett till en mer eller mindre centraliserad affärsmodell.

En omstrukturering medför ofta att vinster omfördelas mellan bolagen i koncernen. Ett viktigt syfte med kapitel IX är att ge vägledning till i vilken omfattning en sådan omfördelning av vinster är förenlig med armlängdsprincipen och mer allmänt hur armlängdsprincipen tillämpas vid omstruktureringar.

Kapitel IX utgår ifrån förutsättningen att armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer ska tillämpas på samma sätt beträffande en omstrukturering och transaktioner efter en omstrukturering som beträffande transaktioner som var organiserade på ett likartat sätt från början. Den relevanta frågeställningen är om det

avtalats villkor i samband med omstruktureringen som avviker från de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag.

9.12.2.2 Risker

Risker är av avgörande betydelse vid omstruktureringar. En undersökning av riskfördelningen mellan närstående företag är en nödvändig del av funktionsanalysen. Övertagande av risker ska medföra ökad möjlighet att göra vinst, ökad vinstpotential. Det är därför viktigt att klargöra dels vilken part som bär vilken risk, dels vilken betydelse varje risk har.

Avtalsvillkor p. 9.11–9.12

Utgångspunkten för en undersökning av riskfördelningen är alltid avtalsvillkoren mellan parterna, då dessa vanligen definierar hur riskerna ska fördelas. I avsaknad av skriftliga avtal kan korrespondens mellan parterna användas för att undersöka vilken part som bär vilken risk. För det fall att det inte finns något skrivet om transaktionen får man utgå från parternas beteende och från hur oberoende parter normalt hade agerat i motsvarande situation.

Även om det finns ett skriftligt avtal kan skattemyndigheten bortse från de avtalade villkoren om riskfördelning om dessa inte överensstämmer med den ekonomiska innebörden av transaktionen, jfr punkt 1.47–1.53. Vid sidan av avtalsvillkoren bör därför även följande undersökas:

- om intresseföretagens beteende överensstämmer med den riskfördelning som följer av avtalet,
- om riskfördelningen i den närstående transaktionen är armlängdsmässig,
- vilka konsekvenserna av riskfördelningen är.

Parternas beteende p. 9.13–9.16

I transaktioner mellan oberoende företag säkerställer parternas motsatta intressen att de avtalade villkoren normalt följs. Avtalsvillkor ignoreras eller ändras enbart om det ligger i båda parternas intresse. Mellan företag i intressegemenskap saknas dessa motstående intressen och det är därför viktigt att undersöka om parternas beteende överensstämmer med villkoren i avtalet eller om parternas beteende antyder att avtalsvillkoren inte har följts eller inte speglar den verkliga innebörden. I sådana fall fordras ytterligare analys för att bestämma de verkliga villkoren för transaktionen. Parternas beteende utgör i allmänhet det bästa beviset för hur riskerna är fördelade.

**Jämförbara
transaktioner
p. 9.18–9.21**

Sedan avtalsvillkoren och parternas beteende undersökts är nästa fråga om det finns transaktioner mellan oberoende företag som är jämförbara med den närstående transaktionen. En sådan jämförbar transaktion kan finnas mellan en av parterna och en extern part eller mellan två oberoende parter. Kan man hitta en jämförbar transaktion mellan oberoende parter kan den riskfördelning parterna avtalat om i denna transaktion avgöra om även den närstående transaktionens riskfördelning är armlängdsmässig.

Ofta går det inte att hitta någon jämförbar transaktion mellan oberoende parter. Detta innebär emellertid inte att den närstående transaktionen automatiskt är att anse som inte armlängdsmässig. Däremot blir det då nödvändigt att avgöra om riskfördelningen är sådan som skulle kunna ha avtalats mellan oberoende parter under liknande omständigheter.

**Kontroll över risk
p. 1.49 och 9.22–
9.28**

En relevant, om än inte avgörande, faktor som kan beaktas är vilken part eller vilka parter som har störst kontroll över risken. Om den part som bär risken har minst kontroll över denna kan skattemyndigheten komma fram till att riskfördelningen inte är armlängdsmässig.

Med begreppet ”kontroll” avses här dels kapacitet att ta beslut att ta en risk, dels kapacitet att ta beslut om hanterande av risken; internt eller genom att använda ett externt serviceföretag. Detta kräver att företaget har personer, anställda eller anlitate, som har befogenhet att utföra dessa kontrollfunktioner och som också faktiskt utför dem. En risk överflyttas inte enbart genom att ett företag outsourcar den dagliga hanteringen till t.ex. en service provider, så länge företaget äger rätt att avsluta avtalet med service providern, rätt att besluta om vilka tjänster service providern ska utföra och hur mycket utförandet av tjänsterna får kosta.

Det finns risker som inte någon av parterna i transaktionen har kontroll över. Det kan t.ex. vara risker förknippade med världsekonomin eller med politik, men också risker förknippade med konkurrens eller tillgång till råvaror eller arbetskraft.

En annan relevant om än inte avgörande faktor som kan beaktas vid avgörandet om riskfördelningen i den närstående transaktionen skulle kunna ha avtalats mellan oberoende parter, är vilken part eller vilka parter som har finansiell kapacitet att bära risken.

**Finansiell
kapacitet
p. 9.29–9.32**

Om en risk enligt avtal ska bäras av en part som, vid den tidpunkt då avtalet ingås, inte har finansiell kapacitet att bära risken kan tvivel uppstå kring om ett sådant avtal om riskfördelning skulle ha ingåtts mellan oberoende parter. Detta innebär inte att den part som bär risken måste ha finansiell kapacitet att själv bära alla konsekvenser om risken skulle inträffa. Det är tillräckligt om den part som bär risken har kapacitet att skydda sig själv från dessa konsekvenser.

**Justering av risk
p. 9.34–9.38**

I punkterna 9.34–9.38 i riktlinjerna finns ett exempel på hur skattemyndigheten kan resonera i en utredning av riskfördelningen mellan två företag i intressegemenskap.

I det fall skattemyndigheten kommer fram till att en avtalad fördelning av en risk inte är förenlig med armlängdsprincipen ska skattemyndigheten i första hand försöka nå fram till en rimlig lösning genom en prisjustering. Vid de sällsynta fall där en rimlig lösning inte kan uppnås genom en prisjustering kan skattemyndigheten ändra konsekvenserna av riskfördelningen med ledning av punkterna 1.47–1.50 i riktlinjerna om fördelningen av denna risk är en av jämförelsefaktorerna som påverkar den undersökta närstående transaktionen. Anta t.ex. att en tillverkare enligt avtal är förpliktad att köpa tillbaka varor som närstående distributörer inte lyckas sälja, och att skattemyndigheten genom utredning kommer fram till att det inte är armlängdsmässigt att bära en sådan återköpsrisk. Skattemyndigheten ska då i första hand göra en prisjustering. I de fall detta inte är möjligt får skattemyndigheten bortse från den avtalade riskfördelningen.

**Ekonomisk
betydelse
p. 9.41–9.43**

En viktig fråga att avgöra är om en risk är ekonomiskt betydelsefull, det vill säga om det med risken följer en betydande vinstpotential. Är detta fallet kan en överföring av risken förklara att även vinstpotentialen överförs. Betydelsen av en risk beror på dess storlek, sannolikheten för att den kommer att inträffa, dess förutsägbarhet och möjligheterna att mildra konsekvenserna om risken inträffar. Om en risk anses ekonomiskt obetydlig medför den normalt endast låg vinstpotential och en överföring av en sådan obetydlig risk kan inte förklara en större minskning i vinstpotentialen hos det företag som tidigare burit risken.

**Risk styr val av
prismetod
p. 9.44–9.46**

Vid val av prismetod ska den metod väljas som är den mest lämpliga i varje enskilt fall. Valet av prismetod ska speciellt styras av riskfördelningen eftersom riskfördelning är en viktig del av funktionsanalysen av transaktionen. Således är det den

låga eller höga risken i en verksamhet som ska styra valet av prismetod, inte prismetoden som ska avgöra om en verksamhet har låg eller hög risk.

9.12.2.3 Kompensation för själva omstruktureringen

En omstrukturering kan medföra gränsöverskridande överföringar av något av värde, t.ex. immateriella tillgångar. En omstrukturering kan också innebära att existerande avtalsförhållanden avslutas eller omförhandlas. Den avgörande internprissättningsfrågan är om det i samband med någon av dessa situationer avtalas villkor som inte skulle ha ingåtts mellan oberoende parter.

För att fastställa om avtalade villkor är armlängdsmässiga görs en jämförbarhetsanalys, se avsnitt 9.8. Genom denna undersöks vilka funktioner parterna haft, vilka tillgångar parterna ägt och vilka risker parterna burit. Likaså undersöks avtalsvillkoren, de ekonomiska förhållandena och affärsstrategierna. Vidare undersöks om det finns transaktioner mellan oberoende parter som är jämförbara med den närstående transaktionen. Den närstående transaktionen kan dock vara armlängdsmässig även om man inte hittar några jämförbara transaktioner mellan oberoende parter. Kan man inte hitta några jämförbara transaktioner mellan oberoende parter bör man undersöka om oberoende parter hade kunnat avtala om sådana villkor som avtalats i den närstående transaktionen genom att identifiera:

- transaktionerna i samband med omstruktureringen samt funktioner, risker och tillgångar före och efter omstruktureringen,
- de affärsmässiga skälen och den förväntade nyttan av omstruktureringen, inklusive synergieffekter,
- realistiska alternativ för parterna.

Identifiera transaktioner i samband med omstruktureringen p. 9.53–9.56

För att bestämma armlängdsmässig ersättning för en omstrukturering och vilket företag inom en intressegemenskap som ska utge sådan ersättning, är det viktigt att identifiera transaktionerna mellan det företag som omstrukturerats och ett eller flera andra företag i intressegemenskapen. Genom analysen identifieras funktioner, tillgångar och risker före och efter omstruktureringen. Det kan vara viktigt att utvärdera vilka rättigheter och skyldigheter det företag som omstrukturerats burit före omstruktureringen, och hur dessa förändrats till följd av omstruktureringen.

Utvärderingen ska baseras på kravet att de rättigheter och skyldigheter som det omstrukturerade företaget bär eller bär återspeglar förhållandena mellan oberoende företag. Ett omstrukturerat företag kan vid tidpunkten för omstruktureringen t.ex. vara juridiskt bundet av ett korttidsavtal, medan det faktiska beteendet hos företaget åren eller decennierna före omstruktureringen tyder på ett avtal över längre tid, vilket då medför större rättigheter än det juridiska avtalet ger.

För det fall man inte kan hitta en jämförbar transaktion mellan oberoende parter, kan det bli nödvändigt att bestämma vilka rättigheter och skyldigheter som skulle ha förelegat mellan två parter som hade agerat på armlängds avstånd. I en sådan situation ska eftersyn undvikas.

**Affärsmässiga
skäl och
förväntad nytta
p. 9.57–9.58**

Det finns många orsaker till att företag i intressegemenskap genomför omstruktureringar, exempelvis konkurrensen i en globaliserad ekonomi, möjligheter till besparingar, behovet av specialisering och behovet att öka effektiviteten. Koncerner som genomför omstruktureringar i syfte att uppnå synergieffekter bör dokumentera dessa.

Det faktum att en omstrukturering genomförs på grund av en önskan att uppnå synergieffekter innebär inte nödvändigtvis att vinsterna i intressegemenskapen ökar efter omstruktureringen. Omstruktureringen kanske behövs för att kunna kvarstanna på samma nivå som tidigare eller för att kunna behålla konkurrenskraften. Det är också möjligt att syftet att uppnå synergieffekter inte uppnås.

**Realistiska
alternativ
p. 9.59–9.64**

Tillämpning av armlängdsprincipen bygger på uppfattningen att oberoende företag, vid bedömningen av villkoren för en möjlig transaktion, jämför transaktionen med andra realistiska alternativ som är tillgängliga för dem. Oberoende företag genomför bara en transaktion om de inte ser något annat alternativ som är klart mer attraktivt. Med andra ord, oberoende företag genomför bara en transaktion om denna inte försätter dem i en sämre situation än det nästbästa alternativet.

Vid bedömningen av om villkoren i den närstående transaktionen (speciellt prissättningen) skulle vara acceptabla för ett oberoende företag ska hänsyn därför tas till tillgängliga realistiska alternativ till transaktionen. Om ett mer vinstgivande alternativ skulle kunna ha valts, men den ekonomiska innebörden av transaktionen inte avviker från dess form och omständigheterna inte är ekonomiskt irrationella, blir transaktionen inte underkänd i sig. Däremot kan ersättningen i den närstående

transaktionen justeras med hänsyn till de vinster som skulle kunna ha uppnåtts genom det realistiska alternativet.

Armlängdsprincipen kräver en bedömning av avtalade villkor på nivån för respektive företag. Det faktum att en omfördelning av funktioner, risker eller tillgångar kan vara motiverad av affärsmässiga skäl på koncernnivå för att t.ex. kunna uppnå synergieffekter, besvarar inte frågan om omstruktureringen är armlängdsmässig för de inblandade företagen.

**Vinstpotential
p. 9.65–9.73**

Ett oberoende företag får inte nödvändigtvis kompensation när en förändring av dess affärsförhållanden resulterar i en reducering av dess vinstpotential eller förväntade framtida vinster. Armlängdsprincipen kräver inte kompensation för enbart en minskning av ett företags förväntade vinst. Vid tillämpning av armlängdsprincipen vid omstruktureringar är frågan om det skett en överföring av något av värde (rättigheter eller andra tillgångar) eller ett avslutande eller en väsentlig förändring av existerande avtalsförhållanden. Är detta fallet är nästa fråga om denna överföring, avslutande eller förändring skulle ha blivit kompenserad mellan oberoende företag under jämförbara förhållanden.

**Överföring av
något av värde
– materiella
tillgångar
p. 9.75–9.79**

Omstruktureringar kan medföra överföring av materiella tillgångar från ett omstrukturerat företag till ett utländskt företag i samma intressegemenskap. Vid en övergång från en affärsmodell till en annan är det vanligt att lagertillgångar i form av råvaror eller färdiga produkter överförs från en tidigare fullfjädrad tillverkare eller distributör till dess nye principal. Frågan är hur sådana materiella tillgångar ska värderas enligt armlängdsprincipen.

- En möjlighet kan vara att bestämma armlängdspriset för råvaror och färdiga produkter med hänvisning till jämförbara priser mellan oberoende företag, i den utsträckning villkoren för transaktionen mellan oberoende företag är jämförbara med villkoren för den transaktion som äger rum under omstruktureringen.
- En annan möjlighet kan vara att bestämma priset för färdiga produkter som återförsäljningspriset till kund minus en armlängdsmässig ersättning för marknadsförings-, försäljnings- och distributionsfunktioner som återstår att utföra.
- Ytterligare en möjlighet kan vara att utgå från tillverkningskostnaderna och lägga till ett armlängdsmässigt vinstpåslag för att ersätta tillverkaren för utförda funktioner, använda

tillgångar och burna risker i samband med lagertillgångarna. Det finns emellertid fall där marknadsvärdet av lagertillgångarna är för lågt för att ett vinstpåslag ska kunna läggas på.

Överföring av något av värde – immateriella tillgångar p. 9.80–9.81

Överföring av immateriella tillgångar väcker svåra frågor både beträffande identifieringen av de överförda tillgångarna och värderingen av dessa. Identifieringen kan vara svår eftersom alla värdefulla immateriella tillgångar inte är legalt skyddade och registrerade eller återfinns i räkenskaperna. Immateriella tillgångar av betydelse kan bestå av rättigheter att utnyttja industriella tillgångar som patent, varumärken, varunamn, designers eller modeller, liksom upphovsrätter till litterärt, artistiskt eller vetenskapligt arbete (inklusive mjukvaror, software) eller till intellektuell egendom som know-how och affärshemligheter. Immateriella tillgångar av betydelse kan också bestå av kundlistor, distributionskanaler, unika namn, symboler eller bilder. En viktig del av analysen av en omstrukturering är att identifiera de betydande immateriella tillgångar som överförs (om några), om oberoende parter skulle ha ersatt denna överföring, och i så fall det armlängds-mässiga värdet av tillgångarna.

Vid bestämmande av ett armlängdsmässigt pris för en överföring av immateriella tillgångar ska hänsyn tas till både överlåtarens och mottagarens perspektiv (se punkt 6.14 i riktlinjerna och avsnitt 9.9.2.3). Priset påverkas av flera faktorer såsom de förväntade fördelarna från exploateringen av den immateriella egendomen, tillgångarnas natur och de restriktioner som kan vara sammankopplade med dem (restriktioner i det sätt tillgången kan utnyttjas eller exploateras, geografiska restriktioner, tidsgränser), omfattningen och återstående varaktighet av det legala skyddet (om något), och särskilda bestämmelser som kan höra till tillgången. Värdering av immateriella tillgångar kan vara komplicerad och osäker. Vägledningen om immateriella tillgångar och om CCA som återfinns i kapitel VI och VIII kan vara tillämpliga vid omstruktureringar (se avsnitt 9.9 och 9.11).

Centralisering av immateriella tillgångar p. 9.82–9.86

Omstruktureringar medför ibland överföring av immateriella tillgångar till ett utländskt koncernbolag som fungerar som principal eller som central ägare av immateriella tillgångar. Ibland fortsätter överlåtaren att använda tillgångarna som t.ex. licenstagare eller kontraktstillverkare.

Koncerner kan ha sunda affärsskäl att centralisera ägandet av immateriella tillgångar. Armlängdsprincipen kräver en utvärdering av avtalade villkor mellan koncernföretagen på företagsnivå för varje företag. Det faktum att centraliseringen av immateriella tillgångar kan vara motiverad av sunda affärsmässiga skäl på koncernnivå besvarar inte frågan om överlåtelsen är armlängdsmässig från överlåtarens och mottagarens perspektiv.

När omstruktureringen innebär att överlåtaren kommer att fortsätta utnyttja den överförda tillgången även efter omstruktureringen, ska affärsförhållandena mellan parterna undersökas i sin helhet för att bestämma om transaktionerna är armlängdsmässiga. Om ett oberoende företag skulle överlåta en tillgång som företaget har för avsikt att fortsätta använda, skulle det vara klokt att träffa överenskommelse om den framtida användningen (t.ex. genom ett licensavtal) i samband med överenskommelsen om villkoren för överlåtelsen.

**Osäkert värde
av immateriella
tillgångar
p. 9.87–9.88**

Svårigheter kan uppkomma vid en omstrukturering där immateriella tillgångar överläts vid en tidpunkt när dessa ännu inte har ett fastställt värde, speciellt när det är en betydande skillnad mellan den nivå för förväntade framtida vinster som beräknades vid värderingen vid tidpunkten för försäljningen och de faktiska vinster som mottagaren fått genom att nyttja de förvärvade tillgångarna. När värdering av immateriella tillgångar vid tidpunkten för transaktionen är högst osäker, är frågan hur det armlängdsmässiga priset ska bestämmas. Frågan ska lösas, både av företag och av skattemyndigheter, genom hänvisning till vad oberoende företag skulle ha gjort under jämförbara förhållanden för att ta hänsyn till osäkerheten vid prissättningen av transaktionen. Se punkt 6.28–6.35 i riktlinjerna och exemplen i Annex till kapitel VI. Se också avsnitt 9.9.2.3.

Huvudfrågan är att bestämma om parter på armlängds avstånd hade avtalat om prisjusteringsklausul eller om skillnaden i värde var så grundläggande att den skulle ha lett till en omförhandling. Där detta är fallet, är skattemyndigheten berättigad att bestämma det armlängdsmässiga priset för överlåtelsen av den immateriella tillgången baserat på den prisjusteringsklausul eller omförhandling som skulle ha avtalats eller ägt rum mellan oberoende parter. I andra fall, där det inte finns anledning att anta att värdet var så osäkert att parter på armlängds avstånd skulle ha avtalat om en prisjusteringsklausul eller skulle ha omförhandlat avtalsvillkoren, finns det ingen anledning för skattemyndigheten att göra en sådan justering, eftersom detta skulle innebära en olämplig eftersyn. Blotta

osäkerheten vid tidpunkten för transaktionen ska inte kräva justering i efterhand utan beaktande av vad oberoende parter hade gjort eller kommit överens om.

Lokala immateriella tillgångar
p. 9.89–9.90

När ett fullfjädrat företag omvandlas till ett lågriskföretag uppkommer frågan om omvandlingen medför överföring av värdefulla lokala immateriella tillgångar såsom kundlistor till ett företag i intressegemenskap, eller om sådana tillgångar kvarstannar hos företaget även efter omvandlingen.

Speciellt vid omvandling av en fullfjädrad distributör till lågriskdistributör kan det vara viktigt att undersöka om distributören har utvecklat lokala immateriella tillgångar under åren före omstruktureringen och om så är fallet vad dessa tillgångar består av, vilket värde de har och om dessa överlåtits till ett intresseföretag. Finns sådana tillgångar och har dessa överlåtits till ett intresseföretag ska man bestämma om och hur överlåtelsen hade kompenserats mellan oberoende företag. Å andra sidan, när sådana lokala immateriella tillgångar finns kvar i det omstrukturerade företaget, ska dessa tillgångar beaktas vid funktionsanalysen av aktiviteterna efter omstruktureringen. De kan påverka valet av och tillämpningen av mest lämpliga prismetod för närstående transaktioner efter omstruktureringen, eller kan ersättas separat genom t.ex. royaltybetalningar under tillgångarnas livstid.

Avtalsrättigheter
p. 9.91–9.92

Avtalsrättigheter kan vara värdefulla immateriella tillgångar. När värdefulla avtalsrättigheter överläts (eller överlämnas) mellan intresseföretag, ska de ersättas armlängdsmässigt, med beaktande av både överlåtarens och mottagarens perspektiv.

Anta att ett företag A har värdefulla långtidsavtal med oberoende kunder. Anta att A frivilligt avslutar dessa avtal vid en tidpunkt då kunderna är förpliktigade att ingå liknande avtal med företag B som företag A är i intressegemenskap med. Som en konsekvens tillhör härefter avtalsrättigheterna med tillhörande vinstpotential nu i stället företag B. Om situationen är den att B endast kunde få avtal med kunderna om A övergav sina rättigheter till förmån för B, och att A endast avslutade sina avtal med kunderna i vetskap om att dessa var bundna att sluta liknande avtal med B, kan detta i allt väsentligt innebära en överföring av värdefulla avtalsrättigheter från A till B som måste ersättas armlängdsmässigt.

**Överföring
av verksamhet
p. 9.93–9.95**

Omstruktureringar innefattar ibland en överföring av en verksamhet, en ongoing concern, dvs. en fungerande ekonomiskt fullständig affärsenhet. En överföring av en ongoing concern innebär i detta sammanhang en överföring av tillgångar sammankopplade med förmågan att utföra vissa funktioner och bära vissa risker. Värderingen av en ongoing concern ska återspegla alla värdefulla delar som skulle ha ersatts av oberoende parter under motsvarande förhållanden. Om t.ex. en affärsverksamhet som bland annat innehåller en avdelning med forskningsresurser och erfaren forskningspersonal överläts, ska värderingen återspegla bland annat värdet av avdelningen och värdet (om något) av arbetskraften.

En armlängdsmässig kompensation vid en överföring av en ongoing concern är inte nödvändigtvis densamma som summan av värdet av varje enskild tillgång i den överlåtna verksamheten. I synnerhet om överföringen innefattar flera samtidiga överföringar av sammanhängande tillgångar, risker eller funktioner kan en sammantagen värdering av dessa vara nödvändig för att få fram det mest tillförlitliga armlängdsmässiga priset för den överförda ongoing concern. Sådana värderingsmetoder som används vid förvärv mellan oberoende företag kan visa sig användbara för att värdera en överföring av en ongoing concern mellan närstående företag.

**Förlustbringande
verksamhet
p. 9.96–9.98**

Alla omstruktureringar medför inte att överlåtaren förlorar en förväntad framtida vinst. I vissa situationer kan omständigheterna vara sådana att överlåtaren genom omstruktureringen räddas från förväntade förluster. Ett företag kan gå med på en omstrukturering och en förlust av funktioner, tillgångar eller risker som ett bättre alternativ till att helt lägga ner verksamheten. En omstrukturering kan innebära en fördel för företaget om förväntade framtida förluster överstiger kostnaderna för omstruktureringen.

Frågan är om mottagaren ska kompenseras av överlåtaren för övertagandet av en förlustbringande verksamhet. Svaret beror på om en oberoende part under jämförbara förhållanden hade varit villig att betala för att bli av med den förlustbringande verksamheten, eller om företaget hade övervägt andra alternativ såsom att lägga ner verksamheten. Svaret beror också på om ett oberoende företag hade varit villigt att förvärva den förlustbringande verksamheten (t.ex. på grund av synergieffekter) och i så fall på vilka villkor. Det kan finnas fall där ett oberoende företag skulle vara villigt att betala, t.ex. om kostnader och risker i samband med nedläggning av verksam-

heten skulle vara sådana att överlåtaren finner det mer förmånligt att betala en mottagare som kommer att försöka ställa om verksamheten och som kommer att vara ansvarig för alla friställningar av personal som kan bli nödvändiga.

Situationen kan emellertid också vara sådan att en förlustbringande verksamhet behålls eftersom den medför fördelar för koncernen som helhet. I ett sådant fall väcks frågan om det företag som upprätthåller den förlustbringande verksamheten ska bli kompenserat av de som tjänar på upprätthållandet.

**Outsourcing
p. 9.99**

Vid outsourcing kan det hända att ett företag frivilligt bestämmer sig för att genomföra en omstrukturering och bära de kostnader som denna medför, i utbyte mot förväntade besparingar. Ett företag som tillverkar och säljer produkter i ett högskatteländ kan välja att outsourca tillverkningen till ett intresseföretag i ett lågskatteländ. Oberoende företag kräver inte nödvändigtvis uttrycklig kompensation från mottagaren om de förväntade inbesparingarna är större än kostnaderna för omstruktureringen.

**Gottgörelse
p. 9.100–9.103**

När ett avtalsförhållande avslutas eller omförhandlas i betydande utsträckning kan det omstrukturerade företaget drabbas av nackdelar i form av kostnader eller förlorad vinstpotential. I dessa situationer väcks frågan om oberoende företag under liknande omständigheter hade kommit överens om att gottgörelse ska betalas till det omstrukturerade företaget, och i sådant fall hur denna gottgörelse ska bestämmas.

Med gottgörelse avses all typ av kompensation som betalas för nackdelar som drabbar det omstrukturerade företaget, oavsett om det sker i form av en engångsbetalning, av fördelning av kostnaderna för omstruktureringen, av lägre eller högre inköps- eller försäljningspriser efter omstruktureringen eller i någon annan form.

Det ska inte förutsättas att alla avslutanden eller väsentliga omförhandlingar av avtal ger rätt till gottgörelse på armlängds avstånd. För att avgöra om parter på armlängds avstånd skulle ha avtalat om gottgörelse är det viktigt att undersöka omständigheterna vid tidpunkten för omstruktureringen, speciellt parternas rättigheter och andra tillgångar samt möjliga realistiska alternativ för parterna. Följande fyra faktorer kan vara viktiga:

- om det finns skriftliga avtal om de affärsförhållanden som avslutas, inte förnyas eller omförhandlas i betydande

omfattning och om i så fall avtalet innehåller en klausul om gottgörelse,

- om avtalsvillkoren och det faktum att det finns eller inte finns en klausul om gottgörelse är armlängdsmässigt,
- om rättighet till gottgörelse är föreskriven enligt lagstiftning eller rättspraxis,
- om på armlängds avstånd en annan part hade varit villig att gottgöra den som lider skada av avslutandet eller omförhandlingen av avtalet.

**Skriftligt avtal
p. 9.104–9.105**

När de avslutade, inte förnyade eller omförhandlade avtalsförhållandena är formaliserade i skrift ska utgångspunkten i analysen vara om villkoren beträffande t.ex. uppsägningstid har iakttagits, och om avtalet innehåller någon form av bestämmelse om gottgörelse.

Det faktum att ett avtal inte innehåller någon klausul om rätt till gottgörelse innebär emellertid inte nödvändigtvis att avtalet är armlängdsmässigt.

**Armlängds-
mässiga villkor
p. 9.106–9.114**

Av avgörande betydelse är frågan om oberoende parter under jämförbara förhållanden hade avtalat om gottgörelse eller inte. Där det finns jämförbara transaktioner mellan oberoende parter kan dessa tjäna som vägledning för vad som är armlängdsmässigt. I de fall man inte kan finna någon jämförbar oberoende transaktion ska bedömningen av hur oberoende parter hade agerat göras med beaktande av vilka rättigheter och andra tillgångar som parterna äger och vilka realistiska alternativ som respektive part har.

Det kan vara nödvändigt att undersöka både ersättningen för de avtalade transaktionerna och de finansiella villkoren för avslutandet av avtalet eftersom dessa kan vara sammankopplade. Uppsägningsvillkoren kan vara en viktig faktor i funktionsanalysen, speciellt beträffande vilka risker parterna bär, och kan därför behöva beaktas vid fastställandet av en armlängdsmässig ersättning för transaktionerna. På samma sätt kan ersättningen för transaktionerna påverka bedömningen av om villkoren för uppsägning av avtalet är armlängdsmässiga.

En omständighet som förtjänar speciell uppmärksamhet, eftersom den skulle kunna ha påverkat avtalsvillkoren mellan oberoende parter, är situationen när det uppsagda avtalet har krävt en betydande investering från någon av parterna, för vilken en armlängdsmässig avkastning endast skulle kunna

förväntas om avtalet hade fortsatt under en längre tid, t.ex. då en tillverkare investerar i en fabrik. Investeringen skapade en finansiell risk för den part som gjorde investeringen ifall avtalet skulle avslutas i förtid. Graden av risk beror på om investeringen var mycket specialiserad eller kunde användas (möjligen med några anpassningar) för andra kunder. När risken är påtaglig skulle det vara rimligt för oberoende parter under jämförbara förhållanden att ta hänsyn till denna vid avtalsförhandlingarna.

Ett oberoende företag skulle kunna vara tveksamt till att göra en större investering om det saknar garantier och motparten kontrollerar risken genom sin möjlighet att säga upp avtalet. Oberoende parter skulle kunna avtala om en passande gottgörelse om avtalet sägs upp i förtid, eller om en bestämmelse som ger möjlighet till den part som gör investeringen att överlåta denna till ett fastställt pris till den andre parten i det fall investeringen blir värdelös för investeraren på grund av en för tidig uppsägning av avtalet.

En annan möjlighet skulle vara att baka in risken för uppsägning av avtalet i avtalet om ersättning för utförda tjänster. Slutligen kan i några fall riskerna delas mellan parterna så att den part som säger upp avtalet får bära vissa av motpartens kostnader.

En liknande situation är den då en part har utfört forskning och utveckling som resulterat i förlust eller låg avkastning, men som förväntas ge stora vinster efter avslutandet av avtalet.

I det fall villkoren mellan de närstående företagen beträffande uppsägning eller omförhandling av avtal skiljer sig från de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag, kan de vinster som inte tillfallit ett företag på grund av villkoren läggas till vinsten för detta företag.

**Lagstiftning
eller rättspraxis
p. 9.115**

Vid bedömningen av om villkoren för avslutande eller inte förnyat avtal är armlängdsmässiga kan tillämplig lagstiftning eller rättspraxis ge nyttig information om rätt till gottgörelse och villkor som kan förväntas vid avslutande av en viss typ av avtal, t.ex. distributionsavtal. Ett företag inleder troligen inte en process mot ett närstående företag, vilket medför att villkoren för avslutandet kan skilja sig från de villkor som skulle ha gällt mellan oberoende företag under liknande förhållanden.

Vilken part ska bära kostnaden p. 9.116–9.122

Analysen av villkoren för avslutande eller betydande omförhandling av ett avtal ska beakta både överlåtarens och mottagarens perspektiv. En analys av mottagarens perspektiv är viktig för att kunna avgöra den eventuella gottgörelsens storlek och för att bestämma vilken part som ska bära kostnaden för gottgörelsen.

För att kunna avgöra vilken part som ska bära kostnaden för gottgörelse måste man undersöka vilka rättigheter och andra tillgångar parterna äger, den ekonomiska orsaken till omstruktureringen, vilken eller vilka parter som förväntas tjäna på omstruktureringen och vilka realistiska alternativ parterna har till omstruktureringen.

Anta att ett tillverkningsavtal mellan företagen A och B avslutas av A (B är tillverkare). Anta att A beslutar att använda ett annat intresseföretag C för att fortsätta den tillverkning B tidigare bedrev. Anta att det kan fastställas att B, om företaget hade varit oberoende, hade kunnat begära gottgörelse för den skada det lidit. Frågan är vilket företag som ska betala gottgörelse till B; är det A som avslutar avtalet med B, är det C som tar över den tillverkning som tidigare bedrevs av B, är det deras moderbolag P eller är det någon annan part?

Utgångspunkten i analysen ska vara avtalsvillkoren mellan A och B. I några fall kan avtalsvillkor som involverar C, P eller ett annat intresseföretag också vara relevant. Svaret beror på om dessa företag på armlängds avstånd hade varit villiga att betala gottgörelse.

Det kan finnas situationer där A skulle vara villigt att betala gottgörelse på armlängds avstånd, t.ex. eftersom A förväntar sig att avslutandet av avtalet med B ska medföra inbesparingar genom det nya tillverkningsavtalet med C, och att nuvärdet av dessa förväntade inbesparingar är större än storleken på gottgörelsen.

Det kan också finnas situationer där C skulle vara villigt att betala gottgörelse för att kunna tillträda tillverkningsavtalet med A, dvs. om nuvärdet av den förväntade vinsten från tillverkningen gör det lönsamt för C. I sådana situationer kan betalningen från C ske på olika sätt, t.ex. kan C betala B eller så kan C betala A, eller så kan C betala A som i sin tur betalar B.

Det kan finnas fall där A och C om de varit på armlängds avstånd hade varit villiga att dela kostnaden för gottgörelse.

Det kan också finnas fall där vare sig A eller C på armlängds avstånd skulle vara villigt att bära kostnader för gottgörelse eftersom ingen av dem förväntar sig att få tillräckliga fördelar av förändringen. Det kan vara så att avslutandet av avtalet är en del av en koncernomfattande omstrukturering bestämd av moderbolaget P i syfte att uppnå koncernomfattande synergier. I ett sådant fall kan det vara P som på armlängds avstånd ska bära kostnaderna för B:s gottgörelse, om inte B trots avslutandet av avtalet med A får fördelar från koncernomfattande synergier som överväger kostnaderna för avslutandet eller omförhandlingen av avtalet med A.

9.12.2.4 Ersättning efter omstrukturering

Armlängdsprincipen och OECD:s riktlinjer tillämpas på samma sätt beträffande transaktioner efter en omstrukturering som för transaktioner som var organiserade på detta sätt från början. Att göra på annat sätt skulle skapa en skevhet i konkurrensen mellan företag som omstrukturerat sin verksamhet och nystartade företag som inför samma affärsmodell utan att behöva omstrukturera sin verksamhet.

Detta hindrar inte att det kan föreligga skillnader mellan ett företag som omstrukturerats och ett nystartat företag. Till exempel kan ett omstrukturerat företag som tidigare har fungerat väl som en fullfjädrad distributör förhandla sig till möjligheten att slippa en försöksperiod eller andra villkor som är vanliga för nya distributörer.

Några skillnader i utgångsläget mellan ett omstrukturerat företag och ett nystartat företag kan bero på att det omstrukturerade företaget redan verkat på marknaden, varför det inte finns samma behov av marknadsinsatser. Detta kan påverka jämförbarhetsanalysen och bestämmandet av en armlängdsmässig ersättning.

Det kan även finnas skillnader mellan ett omstrukturerat företag, t.ex. en fullfjädrad distributör som omvandlats till lågriskdistributör, och ett företag som verkat i samma roll under samma tidsperiod. Det omstrukturerade företaget kan under sin tid som fullfjädrad distributör ha utfört funktioner, haft utgifter, burit risker och bidragit till utvecklingen av immateriella tillgångar, som det företag som hela tiden verkat som lågriskdistributör inte utfört, haft, burit eller bidragit till.

Frågan är om sådana funktioner, tillgångar och risker på armlängds avstånd bara skulle ha påverkat ersättningen till

distributören före omstruktureringen eller om de också skulle ha beaktats vid bestämmandet av ersättning för själva överföringen eller om de skulle påverka ersättningen till den omstrukturerade lågriskdistributören. Man kan också tänka sig en kombination av dessa tre möjligheter. Om t.ex. den tidigare fullfjädrade distributören har utvecklat och äger vissa immateriella tillgångar som den distributör som under samma period verkat som lågriskdistributör inte utvecklat, kan armlängdsprincipen kräva att det omstrukturerade företaget antingen ersätts för de immateriella tillgångarna om de överförs vid omstruktureringen eller att de beaktas vid bestämmandet av en armlängdsmässig ersättning för verksamheten efter omstruktureringen om de inte överförs.

Risker
p. 9.131

När en omstrukturering innefattar överföring av t.ex. garantirisker mellan intresseföretag kan det vara viktigt att undersöka om överföringen av risker endast gäller framtida risker som uppkommer efter omstruktureringen eller om den också omfattar de risker som existerade redan före omstruktureringen på grund av den då bedrivna verksamheten.

Jämförbarhets-
analys
p. 9.133–9.138

En jämförbarhetsanalys av en verksamhet efter en omstrukturering måste gå längre än till den etikett det omstrukturerade företaget fått. Ett företag som kallas lågriskdistributör kan ibland äga värdefulla lokala immateriella tillgångar och fortsätta ta betydande marknadsrisker, och ett företag som kallas kontraktstillverkare kan ibland utföra viktig utveckling av produkter eller äga eller använda värdefulla immateriella tillgångar. Vid kontroll av en verksamhet som omstrukturerats ska speciell vikt läggas vid att identifiera värdefulla immateriella tillgångar och betydande risker som kvarstannat i det omstrukturerade företaget och om en sådan fördelning av immateriella tillgångar och risker är förenlig med armlängdsprincipen.

Vid valet av jämförbara oberoende transaktioner i jämförbarhetsanalysen är det viktigt att identifiera väsentliga skillnader mellan dessa och den närstående transaktionen. I synnerhet kan jämförbarhetsanalysen avslöja att det omstrukturerade företaget fortsätter att utföra värdeskapande och viktiga funktioner eller att det fortfarande äger immateriella tillgångar eller bär betydande risker som de oberoende jämförelseföretagen inte gör.

Före/efter
p. 9.143

Det är inte förenligt med armlängdsprincipen och artikel 9 i OECD:s modellavtal att bestämma ersättningen efter omstruktureringen genom att jämföra de vinster ett företag

gjort före omstruktureringen med de vinster det gjort efter omstruktureringen, även om justering görs för att återspegla överföring av funktioner, tillgångar eller risker. En jämförelse ska nämligen göras med oberoende transaktioner, vilka det omstrukturerade företaget saknar.

**Inbesparingar
p. 9.148–9.153**

En koncern kan genom en omstrukturering göra inbesparingar genom att en verksamhet flyttas till ett land där kostnaderna för verksamheten är lägre. Om dessa inbesparingar är betydande väcks frågan om och i så fall hur inbesparingarna ska fördelas mellan koncernbolagen. Svaret beror naturligtvis på vad oberoende företag hade kommit överens om under motsvarande förhållanden. De villkor som hade överenskommits mellan oberoende parter skulle normalt bero på respektive parts funktioner, tillgångar och risker och respektive företags förhandlingsposition.

Om t.ex. ett företag som verkar som principal har realistiska alternativ till att anlita ett intresseföretag för t.ex. kontraktstillverkning, skulle en oberoende kontraktstillverkare normalt erhålla mycket lite, om ens något, av de inbesparingar principalen gör. Om å andra sidan principalen inte har realistiska alternativ till att t.ex. anlita ett intresseföretag, som har utvecklat för principalen väsentlig know-how, för kvalificerade ingenjörstjänster, kan det intresseföretag som utför ingenjörstjänsterna få del av inbesparingarna. De immateriella tillgångarna ska därutöver beaktas vid ersättningen för de utförda tjänsterna. Om både principalen och det företag som utför ingenjörstjänsterna äger betydande immateriella tillgångar kan användande av vinstdelningsmetoden, profit split, övervägas.

Ett exempel på införande av en central inköpsfunktion, finns i punkt 9.154–9.160.

9.12.2.5 Erkännande av faktiska transaktioner

Den allmänna principen är att en skattemyndighets utredning av en närstående transaktion vanligen ska utgå från den faktiska transaktionen. Endast i sällsynta fall kan det bli aktuellt för skattemyndigheten att inte erkänna transaktionen, jfr punkt 1.64–1.69 i riktlinjerna och avsnitt 9.6.1.

I två undantagssituationer kan det bli aktuellt för en skattemyndighet att inte erkänna parternas karakterisering eller konstruktion av en transaktion:

- den ekonomiska innebörden av en transaktion avviker från dess form,

- oberoende företag skulle under jämförbara förhållanden inte ha karakteriserat eller konstruerat transaktionen på det sätt som intresseföretagen har gjort, och en armlängdsmässig prissättning kan i praktiken inte bestämmas för transaktionen.

En koncern kan organisera sin verksamhet på det sätt denna finner lämpligt, och skattemyndigheter ska normalt inte ingripa i dessa beslut. I de fall det finns jämförbara oberoende transaktioner är det inte möjligt för en skattemyndighet att hävda att motsvarande transaktioner mellan intresseföretag inte är kommersiellt rationella. Enbart det faktum att sådana jämförbara transaktioner saknas innebär emellertid inte att den närstående transaktionen inte är armlängdsmässig.

Vid omstruktureringar inför koncerner ofta affärsmodeller som är svåra om ens möjliga att finna bland oberoende företag. Koncerner kan dra fördel av just det faktum att de är koncerner genom t.ex. globala leveranskedjor (supply chains) eller centraliserade funktioner som inte är möjliga bland oberoende företag. Det kan därför vara svårt att jämföra koncernbolags transaktioner med oberoende företags transaktioner.

Vad som ska prövas är om resultatet av transaktionerna överensstämmer med resultatet från normalt uppträdande bland oberoende företag. Det innebär inte att man ställer krav på att intresseföretagen ska bete sig som oberoende företag genom att t.ex. ingå förhandlingar. Huruvida intresseföretagen faktiskt förhandlat eller enbart agerat efter vad som är det bästa för koncernen avgör inte om avtalsförhållandena skulle kunna ha införts av oberoende företag eller om en armlängdsmässig prissättning har uppnåtts.

Tillämpningen av armlängdsprincipen baseras på det faktum att oberoende företag inte genomför transaktioner om de ser ett annat alternativ som är klart mer attraktivt, jfr punkt 9.59–9.64 i riktlinjerna och avsnitt 9.12.2.3. Det kan finnas sällsynta fall där en armlängdsmässig prissättning inte kan bestämmas eftersom arrangemangen inte skulle ha införts under jämförbara förhållanden mellan oberoende parter.

När man bedömer om vidtagna åtgärder är ekonomiskt rationella är det vanligen lämpligt att titta på omstrukturen i sin helhet, åtminstone beträffande sådana transaktioner som har samband med varandra.

Det kan finnas affärsmässiga skäl för en koncern att omstrukturera. Det är värt att återigen betona att armlängdsprincipen behandlar medlemmarna i en koncern som separata företag snarare än som sammansatta delar av en enda affärsverksamhet, jfr punkt 1.6 i riktlinjerna och avsnitt 9.6.1. Det är därför ur ett internprissättningsperspektiv inte tillräckligt att en omstrukturering är fördelaktig ur koncernens synvinkel. Åtgärderna ska vara armlängdsmässiga för varje enskilt företag. Härvid ska varje enskilt företags rättigheter och andra tillgångar, förväntade fördelar från åtgärderna och realistiska alternativ till omstruktureringen beaktas.

När en omstrukturering är ekonomiskt rationell för koncernen som helhet förväntas det att en lämplig internprissättning gör omstruktureringen armlängdsmässig för varje enskilt koncernföretag som deltar.

I punkterna 9.188–9.194 finns tre exempel på hur omstruktureringar kan bedömas. Exempelen tar upp omvandling av fullfjädrad distributör till lågriskdistributör, överföring av värdefulla immateriella tillgångar till ett skalbolag och överföring av immateriella tillgångar till ett verksamt intressebolag.

9.12.3 Omstruktureringar i svensk rätt

9.12.3.1 Lageröverföring

**RÅ 2004 ref. 13
VME Holding
Sweden AB**

I RÅ 2004 ref. 13 har Högsta förvaltningsdomstolen prövat om villkoren vid en lageröverföring i samband med en omstrukturering var armlängdsmässiga.

I målet hade ett svenskt aktiebolag, VME Holding Sweden AB (Holding), återköpt ett komponentlager från ett amerikanskt koncernbolag till ett pris överstigande det pris det amerikanska koncernbolaget tidigare betalat för lagret. Återköpet skedde i samband med att Holding och det amerikanska bolaget ingick ett kommissionärsavtal.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att den utredning som Skatteverket lagt fram inte gav stöd för en eftertaxeringsvis tillämpning av korrigeringsregeln. Det går inte att utläsa av domskälen vilka grunder Högsta förvaltningsdomstolen haft för sin bedömning.

9.12.3.2 Överföring av ledningsfunktioner

RÅ 1998 not. 213

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat överföring av koncernledningsfunktioner mellan ett svenskt bolag och ett utländskt koncernbolag (RÅ 1998 not. 213). Målet är ett över-

klagat förhandsbesked där bolaget frågat om en överföring av koncernledningen föranleder uttagsbeskattning enligt 22 kap. 1L. Någon prövning enligt korrigeringsregeln har inte skett.

Ett svenskt företag övervägde att överföra delar av koncernens ledningsfunktioner till ett brittiskt koncernbolag. Överföringen skulle ske genom att ca 100 personer i ledande befattningar fick anställning i det brittiska koncernbolaget. Företaget ställde bl.a. frågan om det skulle uttagsbeskattas till följd av överföringen. Som förutsättning angavs att det inte skulle komma att ske någon överföring av specifika immateriella tillgångar.

Skatteverket anförde bl.a. att en överföring av ett multinationellt företags ledningsfunktioner innebär inte bara att en rätt att styra och leda koncernen lämnats, utan också att en stor mängd egendom av immateriell natur som det svenska företaget arbetat upp i form av marknadsinformation, arbetsrutiner, organisationsutredningar, informationsinhämtningssystem, data-system osv. kommer att utnyttjas av det brittiska koncernbolaget i dess verksamhet.

Skatterättsnämnden, i vars bedömning Högsta förvaltningsdomstolen instämde, ansåg inte att uttagsbeskattning skulle ske. Skatterättsnämnden anförde att ”tillgången” i fråga (de anställda) inte kunde avyttras. Därmed var rekvisitet i dåvarande lagstiftning om uttagsbeskattning att en tillgång tagits ur en förvärvskälla inte uppfyllt. Skatterättsnämnden anförde vidare att en överföring av ledningsfunktioner innebärande att personer slutar sin anställning i ett bolag och erhåller anställning i ett annat, visserligen innebär att det mervärde som skapas av de berörda personernas arbete efter överföringen kommer att beskattas i det brittiska bolaget. Detta var emellertid inte i sig grund för uttagsbeskattning. Att det brittiska koncernbolaget i fortsättningen kunde komma att utöva ledningsfunktioner som hittills utförts inom det svenska företaget kunde inte föranleda någon uttagsbeskattning.

Skatteverkets kommentar

Frågan gällde uttagsbeskattning men samma frågeställning uppkommer vid en prövning enligt korrigeringsregeln, nämligen om det överförs en tillgång av värde. Av målet framgår att enligt de förutsättningar som lämnades vid ansökan skulle det inte överföras några immateriella tillgångar. Eftersom förhandsbeskeden prövas utifrån de förutsättningar som lämnas torde det inte ha utretts om några tillgångar av värde överfördes. I OECD:s riktlinjer (punkt 9.74–9.99) diskuteras överföring av tillgångar, immateriella rättigheter och verk-

samheter (ongoing concern) i samband med omstruktureringar där en av frågorna gäller om någonting av värde överförs. Det är rimligt att anta att riktlinjerna kommer att få betydelse för bedömningen i de fall liknande överföringar prövas enligt korrigeringsregeln.

9.12.3.3 Överföring av vinstpotential

Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg har prövat den skattemässiga behandlingen av utbetald ersättning från det svenska aktiebolaget Volvo Personvagnar AB (VCC) till det amerikanska koncernbolaget Volvo Cars of North America Inc (VCNA) (KRNG 2006-03-24, mål nr 3870–3871-03 och 6499-03).

VCNA, som tidigare fungerat som fullfjädrad distributör, skulle omstruktureras till lågriskdistributör. Efter förändringen skulle VCNA bära en lägre kommersiell risk och dess vinstmöjlighet reduceras. I stället skulle VCC bära högre kommersiell risk och därmed få högre vinstmöjlighet. I samband med omstruktureringen betalade VCC ersättning till VCNA. Denna beräknades i två steg. I första steget uppskattades skillnaden i vinst mellan VCNA:s beräknade operativa resultat vid oförändrade villkor och vid de villkor som VCC önskade få till stånd. I det andra steget fördelades den beräknade skillnaden över den period som mervärdet kunde förväntas bestå.

Ersättningen avsåg enligt avtal mellan parterna överlåtelse av rättigheterna att utnyttja de ”marketing intangibles” som skapats av VCNA. Skatteverket ansåg att VCC genom avtalet med VCNA inte tillförts någon tillgång eller rättighet som VCC inte redan förfogade över. VCC anförde att ersättningen avsåg en kompensation till VCNA för framtida uteblivna intäkter på grund av de förändrade villkor som avtalet innebar.

Kammarrätten anförde att utredningen i målet gav stöd för att VCNA före omstruktureringen bekostat marknadssatsningar som skulle komma att generera vinst åren 1998–2000. Det var därför inte uteslutet att en större del av vinsten åren 1998–2000 skulle ha tillkommit VCNA om inte bolagens affärsrelationer hade ändrats genom omstruktureringen. Kammarrätten ansåg att det därför funnits fog för att ersätta VCNA.

Skatteverkets kommentar

Av OECD:s riktlinjer framgår att armlängdsprincipen inte kräver kompensation för enbart en minskning av ett företags förväntade vinst. Kompensation kan ske om en tillgång av värde överförs, eller om existerande avtalsförhållanden avslutats eller väsentligt förändrats. Ersättning ska utgå om

överföringen, avslutandet eller förändringen skulle ha blivit kompenserad mellan oberoende företag under jämförbara förhållanden (jfr punkt 9.65–9.73 och avsnitt 9.12.2.3).

Enligt vad som framgår av kammarrättens domskäl har kammarrätten godtagit kompensation till det amerikanska koncernbolaget för enbart förlorad vinstpotential. Av domskälen framgår inte att kammarrätten tagit hänsyn till om det skett en överföring av något av värde, eller om den förändring av existerande avtalsförhållanden som skulle äga rum skulle ha blivit kompenserad mellan oberoende företag under jämförbara förhållanden.

9.12.3.4 Uppsägning av avtal

Enligt OECD:s riktlinjer kan vid bedömningen av om villkoren för avslutande eller inte förnyat avtal är armlängdsmässiga tillämplig lagstiftning eller rättspraxis ge nyttig information (jfr punkt 9.115 och avsnitt 9.12.2.3).

Svensk lagstiftning finns om kommissionärsförhållanden (kommissionslag, 2009:865), handelsagenturer (lag 1991:351 om handelsagentur) och bolagsavtal (lag 1980:102 om handelsbolag och enkla bolag).

Modellregler för europeisk privaträtt utarbetade av företrädare för alla EU-länder finns i Draft Common Frame of Reference. Dessa innehåller rekommendationer om bl.a. uppsägningstider.

NJA 2009 s. 672 Malmbergsbagarn

Högsta domstolen har avgjort ett mål om distributörs rätt till ersättning när leverantör säger upp avtal (NJA 2009 s. 672).

Malmbergsbagarn Förvaltning AB (Malmbergsbagarn) och Allbröd Lappland AB (Allbröd) hade ett avtal som innebar att Allbröd efter beställningar från olika kunder utanför centralorterna Gällivare, Malmerget och Koskullskulle sålde och distribuerade Malmbergsbagarns bröd till beställarna. Dessutom fanns visst samarbete i fråga om marknadsföring och produktutveckling. Allbröd var Malmbergsbagarns enda distributör inom området men Allbröd sålde parallellt andra produkter.

Avtalet var muntligt och hade ingen bestämd avtalstid. Efter sju år sade Malmbergsbagarn upp avtalet till omedelbart upphörande. Frågan i målet var om Malmbergsbagarn varit skyldig att iakttä uppsägningstid och, i så fall, hur lång denna skulle ha varit.

Då Allbröd inte visat att parterna ingått någon överenskommelse om uppsägningstid och Malmbergsbagarn inte visat

att parterna kommit överens om att avtalet kunde sägas upp fritt med omedelbar verkan måste frågan besvaras med vad den utfyllande rätten innehåller om uppsägningstid för den aktuella avtalstypen, återförsäljning.

Högsta domstolen konstaterade att svensk rätt saknar lagstiftning om återförsäljning. Därför fick den utfyllande rätten konstrueras med stöd av lagbestämmelser rörande jämförbara avtalsförhållanden och praxis. Hänsyn borde också tas till att återförsäljningsavtal ofta är internationella.

Högsta domstolen anförde att vid återförsäljning har parterna ett gemensamt intresse av att finna avsättning för leverantörens varor hos tredje man, och vardera parten kan behöva en anpassningstid vid uppsägning från den andra parten. En återförsäljare kan behöva en viss uppsägningstid även för att få en rimlig avkastning på investeringar i lokaler, personal eller marknadsföring, åtminstone om han skulle sakna rätt till ersättning från leverantören för nerlagda kostnader.

Härefter gör Högsta domstolen en omfattande genomgång av närliggande lagstiftning, standardavtal, praxis och internationell rätt.

Med hänsyn till vad som framkom fann Högsta domstolen att part som säger upp ett återförsäljningsavtal bör vara skyldig att iakttä skäligen uppsägningstid, om annat inte är avtalat. Avtal som innehåller annan än skäligen uppsägningstid kan jämkas med tillämpning av 36 § avtalslagen. Vägledande för vad som är skäligen uppsägningstid bör i huvudsak vara den tid kontraktsförhållandet varat, gjorda rimliga investeringar, den tid det tar att finna ett rimligt alternativ och handelsbruk. Om uppsägningen görs av leverantören är det enligt Högsta domstolen mindre viktigt om återförsäljaren hade ensamrätt inom distriktet än om han var hänvisad till att sälja bara leverantörens varor. Om återförsäljaren inte får särskild ersättning för upparbetad kundkrets som ställs till leverantörens förfogande bör förhållandet kunna leda till en längre uppsägningstid. Någon fixerad minimitid, knuten till avtalstidens längd, bör inte anses gälla, utan skälighetsbedömningen bör vara friare.

Högsta domstolen konstaterade att återförsäljaren, Allbröd, ingick i en större koncern, medan leverantören, Malmbergsbagarn, var ett mindre lokalt företag. Allbröd hade inte bara sålt Malmbergsbagarns bröd. Det var inte utrett i vad mån Allbröd avstått från att sälja andra konkurrerande produkter än de egna. Det måste dock antas att bortfallet av Malmbergsbagarns färsk-

bröd medfört ett visst avbräck, vilket aktualiserat anskaffandet av en annan motsvarande leverantör, och att Malmbergsbagarn haft viss nytta av Allbröds marknadsbearbetning. Den skäligen uppsägningstiden borde utgöra tre månader.

9.12.3.5 Kostnader för överföring av verksamhet

Kammarrätten

Kammarrätten i Sundsvall har prövat ett svenskt aktiebolags (Windsor Tools AB) rätt till avdrag för kostnad för flyttning av maskiner till ett amerikanskt koncernbolag i samband med en omstrukturering (KRSU 2004-02-18, mål nr 1159-01).

I målet hade ett svenskt aktiebolag bedrivit en verksamhet som nu skulle överföras till ett amerikanskt koncernbolag. I samband med denna omstrukturering överlät det svenska bolaget maskiner, utrustning och varulager till bokfört värde till det amerikanska bolaget. Detta ifrågasattes inte av Skatteverket. Det svenska bolaget betalade även kostnaderna för flyttning av maskiner till USA. Denna kostnad vägrade Skatteverket avdrag för.

Kammarrätten prövade bolagets rätt till avdrag för flyttkostnaden enligt korrigeringsregeln. Enligt kammarrätten hade de som omstruktureringskostnader betecknade flyttningkostnaderna ett sådant samband med prissättningen av de överlåtna tillgångarna att flyttningen och överlåtandet skulle ses som en transaktion. Fråga var om transaktionen sammantaget skett till för lågt pris. Kammarrätten anförde att vid bedömningen av vad som utgör marknadsvärdet måste en jämförelse göras med det pris som kunnat erhållas vid en överlåtelse till utomstående. Vid en överlåtelse till utomstående hade hela den överlåtna verksamheten värderats och inte bara de tillgångar som är synliga i balansräkningen. Förutom maskiner och inventarier skulle även immateriella värden i form av marknadsposition, upparbetade marknadsandelar, distributionskanaler, varumärken, produktionskunnande m.m. beaktats. De inbesparingar i form av synergieffekter som koncernen bedömt skulle uppkomma kom i sin helhet det amerikanska bolaget till del. Kammarrätten fann därför att marknadsvärdet för de överlåtna tillgångarna i vart fall inte hade understigit bokfört värde och att bolaget därför inte kunde medges avdrag för flyttkostnaderna.

Skatteverkets kommentar

Kammarrättens resonemang kring att en värdering ska ske av hela den överlåtna verksamheten inklusive immateriella värden överensstämmer med den syn OECD redovisar i kapitel IX.

9.12.3.6 Kostnader för nedläggning av verksamhet

Kammarrätterna

I kammarrättsavgöranden (bland annat KRNJ 1999-04-19, mål nr 4400-1997, KRNG 2008-06-03, mål nr 819-07 och KRNG 2010-04-13, mål nr 3076-09) har avdrag vägrats för kostnader som svenska aktiebolag haft i samband med nedläggning eller avveckling av utländska koncernbolag. I ett kammarrättsavgörande (KRNG 2010-05-12, mål nr 4932-09) har kammarrätten medgett avdrag för ett svenskt aktiebolags bidrag till ett tyskt dotterbolag. Bidraget lämnades för att täcka nedläggningskostnader för halva antalet av de butiker som dotterbolaget då hade i Tyskland. Avdragen har prövats enligt den generella avdragsbestämmelsen i 16 kap. 1 § IL.

Se avsnitt 9.19.3 om regelkonkurrens mellan 16 kap. 1 § och 14 kap. 19 § IL.

Skatteverkets kommentar

I OECD:s riktlinjer finns punkter som behandlar ett omstrukturerat företags rätt till gottgörelse för t.ex. en nedläggning av en verksamhet (jfr punkt 9.100–122 och avsnitt 9.12.2.3). Med gottgörelse avses bl.a. ersättning för nedläggningskostnader. Vid bedömningen av om det omstrukturerade företaget har rätt till gottgörelse ska enligt OECD hänsyn tas till avtalsvillkoren, om rätt till gottgörelse föreligger enligt lag eller praxis och om en annan part på armlängds avstånd hade varit villig att gottgöra den som lider skada av avslutandet eller omförhandlingen av avtalet.

9.13 Lån eller kapitaltillskott

Vid koncerninterna finansiella mellanhavanden måste först klargöras hur transaktionen ska klassificeras. Bedömningen görs utifrån villkoren för transaktionen, parternas avsikt vid avtalets tillkomst samt hur transaktionen har redovisats i bokföringen.

Underkapitalisering

Med begreppet underkapitalisering förstås normalt att ett företag har ett litet eget kapital i förhållande till skulderna. En del länder har infört s.k. underkapitaliseringsregler eller tunnkapitaliseringsregler som reglerar förhållandet mellan skulder och eget kapital och som medför en begränsning i avdragsrätten för räntor. I Sverige saknas sådana regler.

OECD:s riktlinjer

I punkt 1.65 av riktlinjerna anges att skattemyndigheterna inte är bundna av parternas klassificering av en närstående transaktion när den ekonomiska innebörden avviker från dess form. Det gäller exempelvis när ett lån i realiteten utgör eget

kapital. Enligt svensk rättspraxis är det emellertid svårt att göra den typen av omklassificering (se nedan).

Lån från svenskt bolag till utländskt

I ett flertal fall när Skatteverket beskattat ett svenskt bolag som lånat ut medel räntefritt eller till låg ränta till ett utländskt koncernbolag, har bolaget anfört att det i själva verket varit fråga om ett kapitaltillskott. Kammarrätterna har sett finansieringen som lån och bedömningen har till stor del grundats på hur transaktionerna redovisats i bokföringen (se exempelvis KRNS 2007-12-21, mål nr 7739-05, KRNG 2000-11-30, mål nr 8634–8636-1998 och KRNS 1997-03-24, mål nr 5974-1995).

Lån från utländskt bolag till svenskt RÅ 1990 ref. 34 Mobil Oil

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om ett låneavtal mellan ett underkapitaliserat svenskt dotterbolag och dess amerikanska moderbolag kan betraktas som någon form av kapitaltillskott med stöd av korrigeringsregeln (RÅ 1990 ref. 34, Mobil Oil). Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att finansiering mellan näringsidkare som är oberoende av varandra inte sker genom riskkapital utan genom lån på marknadsmässiga villkor. En jämförelse mellan vad som skulle ha gällt om bolagets verksamhet i stället finansierats av ett utomstående företag kunde därför inte leda till att man med stöd av korrigeringsregeln skatterättsligt skulle behandla det avtalade lånet som någon form av aktieägartillskott. Den omständigheten att bolagets egna kapital var ovanligt litet i förhållande till dess skulder saknade självständig betydelse. Det hade inte gjorts gällande att den avtalade räntan var anmärkningsvärt hög och det saknades skäl även på den grunden att tillämpa korrigeringsregeln.

Låntagaren saknar återbetalningsförmåga

I aktiebolagsrättslig praxis har i vissa fall lån från ett aktiebolag till aktieägaren behandlats som vinstutdelning om aktieägaren inte haft förmåga att återbetala lånet (NJA 1951 s. 6 och NJA 1990 s. 343). Samma bedömning har gjorts även skattemässigt (RÅ 1998 ref. 9).

I den motsatta situationen har kammarrätten ansett att ett lån från moderbolag till dotterbolag närmast varit att jämställa med ett ovillkorat aktieägartillskott (KRNG 2010-09-16, mål nr 1104-09).

9.14 Ränta på koncerninterna lån

När det konstaterats att ett koncerninternt lån föreligger gäller den allmänna principen att lånet ska löpa med ränta, om ränta skulle ha debiterats under liknande omständigheter i en transaktion mellan oberoende parter. Vid koncerninterna lån ska

den utgående ränteersättningen normalt motsvara den ränta oberoende företag under jämförbara förhållanden vid tiden för skuldförhållandets uppkomst faktiskt debiterat eller skulle ha kunnat debitera ett annat företag. I Sverige såväl som i utlandet kan räntenivån utgöras av ett intervall av olika räntesatser.

Priset på krediter	Priset på krediter består av refinansieringsräntan (riskfri marknadsränta), med ett påslag för en riskpremie. Riskpremiens storlek är beroende av lånevillkor och graden av säkerheter.
Löptid och räntebindningstid	Lånets löptid och räntans bindningstid kan sammanfalla men behöver inte göra det. Ett lån med tio års löptid kan ha en räntebindningstid på tre månader. Räntesättningen på marknaden styrs av olika faktorer för räntor med löptid upp till ett år och räntor med längre bindningstid. Nedan beskrivs hur marknaden bestämmer den riskfria marknadsräntan för respektive räntetyp.
Ränta upp till ett år	Räntor på den svenska marknaden med löptider upp till ett år styrs av Riksbankens reporänta. Reporäntan påverkar interbankmarknadsräntan, STIBOR (Stockholm Interbank Offered Rate), som är basen för räntesättningen av all kortfristig in- och utlåning i svenska kronor. STIBOR finns med olika löptider upp till tolv månader där en vanlig löptid är tre månader.
Valuta	Olika valutor har olika referensräntor. I euroländerna utgör EURIBOR referensränta. LIBOR (London Interbank Offered Rate) kan utgöra referensränta inte bara för lån i brittiska pund utan även för US dollar och andra valutor.
Ränta över ett år	På lån med räntebindningstider över ett år är räntesättningen helt marknadsstyrd med obligationsmarknaden som grund. Statsobligationer noteras dagligen hos Riksbanken och anges i löptider på 2, 5, 7 och 10 år. I dessa fall är obligationens löptid och räntans bindningstid lika långa.
Statslåneräntan	Inom skattelagstiftningen används ofta statslåneräntan, SLR, som referensränta. Statslåneräntan avspeglar den riskfria långa marknadsräntan. Den består av den genomsnittliga marknadsräntan på statsobligationer med en återstående löptid på minst fem år. Den beräknas av såväl Riksgälden som Skatteverket. En genomsnittlig statslåneränta fastställs årligen av Skatteverket och används bl.a. för att beräkna avkastningsskatt på pensionsmedel samt förmånsbeskattning av lån från arbetsgivare till anställda. Skatteverkets beräkning av den genomsnittliga statslåneräntan skiljer sig något från Riksgäldens

beräkning. Statslåneräntan används normalt inte på marknaden som utgångspunkt för räntesättning.

Riskpremie

Riskpremiens storlek är bl.a. beroende av låntagarens kreditvärdighet och om säkerheter finns.

**RÅ 2010 ref. 67
Diligentia**

Det förhållandet att ett lån lämnats från moderbolag till dotterbolag har beaktats av Högsta förvaltningsdomstolen vid bedömningen av vad som kan godtas som avdragsgill ränta för lånet (RÅ 2010 ref. 67, Diligentia AB). Diligentia AB blev genom utköp från Stockholmsbörsen år 2000 – genom ett annat bolag – ett i det närmaste helägt dotterbolag till Skandia Liv. Bolagets fastighetsinvesteringar var finansierade genom tre externa lån med räntesatser om ca 4,5 %. I samband med övertagandet sades externlånen upp och ersattes med två internlån från Skandia Liv. De nya lånen löpte på tio år utan amorteringskrav med en fast räntesats om 9,5 %. Lånen lämnades utan säkerhet.

Länsrätten och kammarrätten medgav avdrag med belopp motsvarande en ränta om 6,5 %. I Högsta förvaltningsdomstolen var denna räntenivå inte ifrågasatt utan prövningen gällde om avdrag skulle medges med högre belopp.

Högsta förvaltningsdomstolen avlog bolagets överklagande och anförde att vid prissättning av lån är risken för att låntagaren inte kan fullgöra sina betalningar och det behov av säkerhet som kan finnas av central betydelse. För ett moderbolag som lämnar ett lån till ett dotterbolag gäller delvis andra förutsättningar än för en extern långgivare. Medan moderbolaget har kontroll över dotterbolaget har den externa långgivaren typiskt sett bara viss insyn. Den externa långgivaren kan också vara osäker på moderbolagets intentioner, t.ex. vad gäller viljan att vid behov stötta dotterbolaget finansiellt och på annat sätt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att lån från moderbolag till dotterbolag har särdrag som påverkar kreditrisken och därmed räntan och som saknas när långgivare och låntagare är fristående från varandra. Vid lika villkor i övrigt kan därför den vid beskattningen godtagbara räntan inte utan vidare bestämmas till vad som skulle ha ansetts marknadsmässigt om långgivaren varit extern. Högsta förvaltningsdomstolen fann att kreditrisken i detta fall varit lägre än om låneavtalen hade ingåtts mellan oberoende parter och att det saknades skäl att medge bolaget avdrag med belopp motsvarande högre låneränta än 6,5 %.

**Diligentiamålet
och
korrigeringsregeln**

I Diligentiamålet var det fråga om lån från ett svenskt moderbolag till ett svenskt dotterbolag. Samma frågeställning uppkommer när ett svenskt dotterbolag gör avdrag för ränta på lån från ett utländskt moderbolag. Skatteverket anser att Högsta förvaltningsdomstolens synsätt i RÅ 2010 ref. 67 är tillämpligt även när det gäller ränteavdrag där korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL ska användas. Verket anser också att synsättet överensstämmer med armlängdsprincipen i OECD:s riktlinjer (Skatteverket 2010-09-28, dnr 131 632628-10/111).

Jämförbarhet

Armlängdsprincipen innebär att prissättningen mellan företag i intressegemenskap ska motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter. För att en jämförelse ska kunna ske bör de ekonomiskt relevanta särdragen hos transaktionerna vara tillräckligt jämförbara. Vid bedömningen av vad som är en godtagbar marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån är därför jämförbarhetsanalysen av stor betydelse. Prissättningen av lån på marknaden utgår ifrån en marknadsränta (ofta kallad basränta eller referensränta) med påslag för en riskpremie.

**Kreditrisk – lån
från moderbolag
till dotterbolag**

Skatteverket anser att ett lån utan säkerhet från ett moderbolag till ett dotterbolag inte är jämförbart med ett lån utan säkerhet från en extern långivare till samma dotterbolag. Den insyn och kontroll som moderbolaget har över dotterbolaget medför en lägre kreditrisk för moderbolaget jämfört med en extern långivare när omständigheterna i övrigt är likartade och bör därmed också medföra en lägre riskpremie. Det finns således brister i jämförbarheten mellan det externa lånet och det koncerninterna och moderbolagets lägre kreditrisk måste beaktas när man ska försöka utröna vad som är en marknadsmässig ränta på det koncerninterna lånet. Skatteverket anser att detta gäller oavsett om lånet lämnats av ett utländskt moderbolag till ett svenskt dotterbolag eller från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag.

Den omständigheten att moderbolagets kontroll över dotterbolaget medför en lägre kreditrisk innebär givetvis inte att alla dotterbolag är lika kreditvärdiga eller att det går att ge några schablonmässiga riktlinjer för hur moderbolagets kontroll påverkar riskpremien och därmed också räntenivån. En bedömning måste göras i varje enskilt fall av vad som är en godtagbar marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån.

**Kreditrisk
– andra koncern-
interna lån**

Diligentiadomen gäller lån från moderbolag till dotterbolag. När det gäller lån mellan andra parter inom en koncern anser Skatteverket att en bedömning måste göras i varje enskilt fall för att se om långgivarens risk är lägre jämfört med en extern långgivares omständigheterna i övrigt är desamma. En lägre risk ska i så fall avspeglas i en lägre riskpremie.

**Sammanfattning
jämförbarhets-
analys**

I den jämförbarhetsanalys som måste göras vid bedömningen av vad som är en godtagbar marknadsmässig ränta på ett koncerninternt lån finns således ett antal faktorer att beakta. Lånets löptid, om det är fast eller rörlig ränta, räntebindingstid samt vilken valuta lånet lämnats i har betydelse för vilken marknadsränta som ska vara utgångspunkt för räntenivån (STIBOR, LIBOR, statsobligationsräntan etc.). Vid bedömningen av riskpremiens storlek måste beaktas att en koncernintern långgivare kan ha kunskaper om, insyn i eller kontroll över låntagaren som innebär att risken kan bedömas vara lägre jämfört med risken för en extern långgivare om omständigheterna i övrigt är lika.

**Kammarrätten –
utlåningsränta till
icke finansiella
företag**

Vid jämförbarhetsanalysen måste beaktas om det finns externa lån som kan anses jämförbara och som kan ge vägledning för vad som kan vara en armlängdsmässig ränta på det koncerninterna lånet. Kammarrätten har i ett fall ansett att bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag varit den ränta som närmast motsvarade en armlängdsmässig ränta (KRNJ 2007-02-15, mål nr 2938–2943-05). En sådan ränta är ett genomsnitt av räntor på de lån med viss räntebindingstid som lämnats under en viss tidsperiod. Statistiska Centralbyrån publicerar sådan statistik.

Omständigheterna i målet var följande. Graphic Packaging Holding Sweden AB förvärvade ett bolag från sitt amerikanska moderbolag. Betalning skedde till största delen mot revers med en avtalad ränta på 9,5 % för en femårsperiod. Därefter skulle ränta utgå med noteringen på femåriga svenska statsobligationer + 1,5 %. Räntan omförhandlades dock under tiden. Amorteringar skedde också under den granskade perioden. Skatteverket medgav avdrag med Stibor + 1 % vilket var ca 3–4 % lägre än avtalad ränta. Bolagets checkränta och den obligationsränta som hänvisades till i avtalet var avsevärt lägre. Verket ansåg inte att den långa marknadsräntan kunde användas eftersom räntan och avtalsvillkoren på lånet omförhandlats och att det därför inte var fråga om ett lån med bundna villkor. Verket gjorde också en jämförelse med bankernas utlåningsränta till icke finansiella företag.

Skatteverkets kommentar I avsnitt 9.8.2.2 nämns också kammarrättens dom. Där ges en kommentar om användningen av statistiskt material i jämförbarhetsanalysen.

Affärsmässiga skäl Frågan om det kan finnas affärsmässiga skäl för långgivaren att inte ta ut ränta på ett koncerninternt lån eller om långgivaren kompenserats på annat sätt har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen vid några tillfällen. För en utförligare redogörelse av kompenserande transaktioner se avsnitt 9.3.

9.15 Borgen och stödbrev

Det förekommer att företag inte vill eller kan förse sina dotterbolag med lån eller tillräckligt eget kapital. I stället får dotterbolagets ytterligare behov av kapital finansieras med lån från utomstående. När så sker kan moderbolaget gå i borgen för dotterbolagets skuld eller ställa annan säkerhet.

Utställande av borgen När ett moderbolag ställer ut en borgen för ett dotterbolags räkning aktualiseras frågan om moderbolaget ur skatterättslig synvinkel bör debitera dotterbolaget för den nytta detta bolag drar av tjänsten.

I OECD:s riktlinjer (punkt 7.13) anges att om ett multinationellt företag lämnar en *guarantee* för ett annat företag som ingår i samma koncern, och detta medför bättre kreditmöjligheter för detta andra företag, kan en tjänst föreligga.

Från kammarrätterna finns ett flertal avgöranden som handlar om svenskt moderbolags skyldighet att ta betalt för ansvarsförbindelser till förmån för utländska dotterbolags externa krediter. Prövningarna har gjorts mot korrigeringsregeln. Kammarrätterna har därvid i tolv fall funnit att det svenska bolaget inte haft någon skyldighet att debitera sina utländska dotterbolag medan det i ett fall ansågs föreligga sådan skyldighet. Högsta förvaltningsdomstolen har i sju av dessa fall beslutat att inte medge prövningstillstånd medan sex fall inte har överklagats.

Kammarrätterna har i domskälen huvudsakligen anfört att borgensåtagande normalt inte ingått i den verksamhet som bolagen bedrivit och att det inte visats att garantierna åsamkat bolagen några kostnader eller att bolagen avstått från inkomst som annars skulle ha influtit i rörelsen. I flera av fallen har domstolarna anfört att det är naturligt att moderbolag borgar för sina dotterbolags förpliktelser och att garantier och stödbrev snarast kan ses som löften om lån eller aktieägartillskott.

I ett mål (KRNS 2003-06-23, mål nr 5604-2000) konstaterade kammarrätten att bolaget hade haft kostnader för en särskild försäkring som gällde för utställda garantier samt att bolaget självt i en finansmanual ansett att aktuella garantier påverkade bolagets egen finansiering. Genom att inte debitera någon ersättning hade bolagets inkomst därför blivit lägre. Garantiförbindelserna betraktades som en debiteringsbar tjänst och inkomsten korrigerades.

Skatteverket anser att ett borgensåtagande av ett svenskt företag till förmån för ett utländskt företag i ekonomisk intressegemenskap utgör en sådan tjänst som ska debiteras ut om det ingår i det svenska företagets normala verksamhet att ta betalt för borgen och liknande ansvarsförbindelser eller om åtagandet medfört utgiftsökning eller inkomstminskning för det svenska företaget (Skatteverket 2007-08-15, dnr 131 496807-07/111).

Avdrag för borgensprovision

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat låntagarens avdragsrätt för borgensprovision som betalats till ägaren för dennes åtagande. Avdrag har inte medgetts när fåmansaktiebolag betalat ersättning till en fysisk person som är delägare (RÅ81 Aa 25 och RÅ83 1:82). Däremot har avdrag medgetts när helägda dotterbolag betalat ersättning till kommun som gått i borgen (RÅ 1966 not. 842 och RÅ 2007 ref. 32).

Skatteverket anser att det av praxis får anses framgå att det föreligger en presumtion att ersättning som aktiebolag utger till aktieägare som är fysisk person för att denne gått i borgen för bolaget är föranledd av intressegemenskapen och inte ett villkor för att borgen ska lämnas. Ersättningen ska med hänsyn härtill anses vara utdelning och inte dras av hos utgivaren (Skatteverket 2007-08-15, dnr 131 496805-07/111).

När ett aktiebolag utger ersättning för borgen till en aktieägare som är juridisk person är presumtionen enligt samma skrivelse den motsatta. Om åtagandet skett på affärsmässiga villkor ska ersättningen dras av oavsett föreliggande intressegemenskap. Detta gäller även svenska aktiebolags ersättning för borgen som betalas till utländska bolag i internationella koncerner. Eventuell justering på grund av att villkoren inte är affärsmässiga sker i sådana fall med stöd av korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL och inte med stöd av allmänna regler (jfr RÅ 2004 ref. 13).

Stödbrev

I stället för borgen eller realsäkerhet, kan moderbolaget låta utfärda en skriftlig förklaring, ett s.k. stödbrev, med innebörd att man – moraliskt eller juridiskt – förbinder sig i ett visst avseende och i en viss utsträckning till följd av ett låneavtal mellan

ett dotterbolag och en kreditgivare. Stödbrevet kan även rikta sig exempelvis till en varuleverantör.

Stödbrev – vilka ibland även kan kombineras med muntliga utfästelser – har många olika benämningar. De kallas stundtals för letter of comfort, – support, – responsibility, – awareness, – understanding, – intent eller back up letter. Det saknar betydelse vad de kallas när det gäller att bedöma deras juridiska status. Den juridiska förpliktelse som eventuellt följer av ett stödbrev hänför sig i stället företrädesvis till dess ordalydelse, avsikten bakom ”överenskommelsen” och andra omständigheter vid stödbrevets tillkomst.

Utifrån deras innehåll delas stödbrev ibland in i starka och svaga stödbrev samt mellanformer mellan dessa. Stödbrev kan ge upphov till samma frågeställningar i skattehänseende som borgen.

9.16 Dokumentation

9.16.1 OECD:s riktlinjer (kapitel V)

I kapitel V i riktlinjerna anges vilka krav skattemyndigheterna kan ställa på företagen att lämna relevant information om sin prissättning. Där lämnas också vägledning till företagen om vilken dokumentation som är mest betydelsefull när det gäller att visa att företaget tillämpar armlängdspriser. I punkt 5.17–5.27 ges exempel på information som kan vara relevant för att bedöma prissättningen. Även om skattemyndigheterna har bevisbördan för att prissättningen avvikit från armlängdsprincipen förtar det inte skyldigheten för företaget att lämna relevant dokumentation över sin prissättning.

Kravet på dokumentation bör ställas i relation till kostnaden för att ta fram denna. I riktlinjerna uppmanas också skattemyndigheterna och företagen att samarbeta när det gäller dokumentationsfrågor. Detta för att undvika överdrivna dokumentationskrav samtidigt som tillräcklig information tillhandahålls för att bedöma tillämpningen av armlängdsprincipen.

9.16.2 Dokumentation i svensk rätt

9.16.2.1 Regelverk och syfte

Bestämmelser om dokumentationsskyldighet avseende prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap finns i 19 kap. 2 a och 2 b §§ LSK. Skatteverket har gett ut föreskrifter om dokumentationsskyldigheten (SKVFS 2007:1)

samt ytterligare information i form av ett meddelande (SKV M 2007:25). Sådana internationella transaktioner mellan två eller flera företag som omfattas av dokumentationsskyldigheten kallas för *interna transaktioner* i Skatteverkets föreskrifter (1 § SKVFS). Samma beteckning används i detta avsnitt.

Syftet

Ett syfte med dokumentationsreglerna är att dokumentationen ska kunna användas för en bedömning av om priser och övriga villkor avseende interna transaktioner motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende näringsidkare (prop. 2005/06:169 s. 103). Av s. 102 i nämnda proposition framgår att redan innan dokumentationsreglerna infördes var företagen skyldiga att känna till om deras prissättning överensstämde med armlängdsprincipen och att detta i praktiken bara kan ske genom att företagen upprättar sådan dokumentation som gör det möjligt att utvärdera detta på ett tillförlitligt sätt.

9.16.2.2 Kretsen av dokumentationsskyldiga

Bestämmelser om vilka företag som är skyldiga att upprätta dokumentation finns i 19 kap. 2 a § LSK. Den som är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet ska upprätta skriftlig dokumentation avseende transaktioner med ett företag som är begränsat skattskyldigt enligt bestämmelserna i IL. Detta gäller dock bara om det finns en sådan ekonomisk intressegemenskap som anges i 14 kap. 20 § IL.

Kapitalinnehav

Om den ekonomiska intressegemenskapen uteslutande kan hänföras till ett företags direkta eller indirekta kapitalinnehav i ett eller flera andra företag behöver dokumentation bara upprättas om kapitalandelen i varje led uppgår till mer än 50 %. Detta innebär vid indirekt ägande att innehavarens andel av kapitalet bestäms med utgångspunkt i den lägsta kapitalandelen som förekommer i något led av ägarkedjan.

Ledning och övervakning

Ekonomisk intressegemenskap kan även uppkomma genom ledning och övervakning av ett annat företag och i dessa fall kan det vara svårt att avgöra om det finns ett tillräckligt stort inflytande. För att öka förutsebarheten för de företag som inte uppfyller kravet på kapitalandel och som ändå berörs av dokumentationskraven begär Skatteverket bara att följande företag lämnar dokumentation:

1. Juridiska personer som äger eller ägs av andra juridiska personer under förhållanden som motsvarar de som anges i 1 kap. 11 § ABL för moderbolag och dotterföretag.

2. Juridiska personer som på annat sätt ingår i intresse- gemenskap.

Koncern- förhållande

Enligt definitionen i 1 kap. 11 § ABL är det bara aktiebolag som kan vara moderbolag. Om ägarföretaget är någon annan typ av juridisk person såsom handelsbolag, ekonomisk förening, stiftelse, utländsk juridisk person m.m. och detta vid en prövning av villkoren i 1 kap. 11 § ABL hade ansetts vara moderbolag anser Skatteverket att det föreligger sådan ekonomisk intresse- gemenskap som medför dokumentationsskyldighet.

Oäkta koncern

Med juridiska personer som på annat sätt ingår i intresse- gemenskap avses i detta sammanhang att en fysisk person, ensam eller tillsammans med sådana närstående personer som anges i 2 kap. 22 § IL, har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att dessa ingår i ett formellt koncernförhållande. Även när en trust eller annan rättsfigur som inte är en juridisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer anser Skatteverket att dessa har sådan ekonomisk intresse- gemenskap med varandra som medför dokumentationsskyldighet.

På grund av ovan angivna begränsningar kommer vissa företag att kunna vara i ekonomisk intresse- gemenskap med varandra enligt 14 kap. 20 § IL utan att Skatteverket kräver att de ska upprätta någon dokumentation. Detta undantar dem emellertid inte från skyldigheten att följa armlängdsprincipen i sina interna transaktioner och korrigeringsregeln är därför tillämplig om prissättningen mellan parterna är felaktig.

Handelsbolag

Ett handelsbolag är inte skattskyldigt för inkomst av närings- verksamhet och behöver därför inte upprätta dokumentation. Skatteverket anser inte heller att ett aktiebolag som är delägare i ett handelsbolag behöver upprätta dokumentation avseende handelsbolagets transaktioner med ett utländskt närstående företag (Skatteverket 2007-09-24, dnr 131 551422-07/111). Aktiebolaget är visserligen skattskyldigt för sin andel av handelsbolagets resultat men handelsbolaget är en egen juridisk person med eget ansvar för bokförings- och deklarations- underlag.

Fast driftställe

Dokumentationsskyldigheten omfattar inte transaktioner mellan ett svenskt företags ”huvudkontor” och dess fasta driftställe i utlandet. Den omfattar inte heller transaktioner mellan ett utländskt företag och dess fasta driftställe i Sverige. Ett svenskt företag med fast driftställe i utlandet är emellertid skyldigt att upprätta dokumentation avseende transaktioner

som företas med ett utländskt närstående företag och som är hänförliga till verksamheten i det fasta driftstället. Driftstället är en del av det svenska företaget och det är det svenska företaget som är motpart till det utländska företaget och därmed skyldigt att dokumentera interna transaktioner med detta företag.

Skatteverket anser inte att ett svenskt företag är skyldigt att dokumentera transaktioner som det har med ett utländskt närstående företags fasta driftställe i Sverige och som det utländska företaget är skattskyldigt för här (Skatteverket 2007-09-24, dnr 131 550432-07/111).

9.16.2.3 Dokumentationens innehåll

Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten, uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna, en funktionsanalys, en beskrivning av vald prismetod och en jämförbarhetsanalys (19 kap. 2 b § LSK).

Rimlig bedömning

Dokumentationen behöver bara innehålla sådana uppgifter som behövs för en rimlig bedömning av om priser och övriga villkor avseende interna transaktioner överensstämmer med armlängdsprincipen (2 § SKVFS 2007:1). I fråga om komplexa, svåröverskådliga och ovanliga transaktioner kan i regel större krav ställas på dokumentationen än vid enklare transaktioner av ren rutinkaraktär. Transaktioner som är av mindre väsentlighet och vars marknadsvärde är av liten betydelse för resultatet behöver inte dokumenteras. Vad som är sådana transaktioner får bedömas från fall till fall. Ett stort företag med hög omsättning och många transaktioner kan således avstå från att dokumentera en transaktion som, om den genomförs av ett mindre företag, ska dokumenteras.

Juridisk och organisatorisk struktur

Dokumentationen ska innehålla en beskrivning av företagsgruppens juridiska struktur där ägarförhållandena framgår. Även företagsgruppens organisatoriska struktur av verksamheten ska beskrivas samt väsentliga förändringar under räkenskapsåret (3 § SKVFS 2007:1). Hur omfattande beskrivningen behöver vara kan variera från fall till fall. Exempelvis behöver inte ett svenskt dotterbolag i en multinationell koncern lämna någon utförlig redovisning om de delar av koncernen som företaget inte har någon koppling till.

Finansiell information

Beskrivningen ska innehålla sådan finansiell information som behövs för att kunna bedöma resultatet av den eller de

prismetoder företaget valt att tillämpa på interna transaktioner under räkenskapsåret (4 § SKVFS 2007:1). Vilken information som behövs varierar med vilken prismetod som använts. Tillämpas t.ex. nettomarginalmetoden kan information behövas avseende den utländska motparten (se avsnitt 4.4.4 i SKV M 2007:25).

Branschspecifika förhållanden

Beskrivningen ska också innehålla uppgifter om branschspecifika förhållanden och den inriktning på verksamheten som påverkat företagens prissättning av interna transaktioner (4 § SKVFS 2007:1). Det kan exempelvis avse konkurrensituationen, strategier för att erövra marknadsandelar samt omstrukturering av verksamheten.

Beskrivning av transaktionerna

Tillämpningen av armlängdsprincipen innebär att en jämförelse görs av villkoren vid transaktioner mellan närstående företag med villkoren vid transaktioner mellan oberoende företag. En viktig del i denna s.k. jämförbarhetsanalys är att identifiera likheter och skillnader i de varor, tjänster m.m. som ska jämföras. Därför ska dokumentationen innehålla en beskrivning av företagets interna transaktioner i förhållande till vart och ett av de företag det haft transaktioner med (5 § SKVFS 2007:1). I detta sammanhang måste givetvis beaktas att det bara är transaktioner som har betydelse för prissättningen som ska dokumenteras (se kantrubrik ovan Rimlig bedömning) och att vissa transaktioner kan dokumenteras på ett förenklat sätt (se kantrubrik nedan Transaktioner av mindre värde – förenklad redovisning). Beroende på typ av transaktion och villkoren mellan parterna kan transaktionerna beskrivas var för sig eller i aggregerad form. I 5 § SKVFS 2007:1 ges exempel på vad beskrivningen ska innehålla. Där nämns typen av transaktion, värde, mängd och andra avtalsvillkor. Olika typer av transaktioner kan medföra olika behov av information. I avsnitt 4.5.1.4 i SKV M 2007:25 ges exempel på vad dokumentationen kan behöva innehålla.

Avtal

Dokumentationen ska innehålla de avtal som är väsentliga för prissättningen eller en förteckning över dessa avtal. Om företaget har ett stort antal avtal kan det i stället upprätta en beskrivning av vilka olika huvudkategorier av avtal som företaget ingått och vilken prismetodik dessa innehåller (6 § SKVFS 2007:1). Om muntliga avtal förekommer ska dessa också anges eller förtecknas om de är väsentliga för prissättningen.

APA m.m.

Överenskommelser mellan företaget och ett eller flera länders skattemyndigheter om prissättningen av interna transaktioner

(Advance Pricing Arrangement, APA) ska också redovisas. Likaså förhandsbesked eller andra beslut i prissättningsfrågor som berör företaget (6 § SKVFS 2007:1).

Funktionsanalys

Dokumentationen ska innehålla en funktionsanalys (se avsnitt 9.6.1) där parternas verksamheter beskrivs, vilka tillgångar (materiella och immateriella) som används och vilka risker som är förknippade med verksamheten (7 § SKVFS 2007:1).

Prismetod

I dokumentationen ska en beskrivning lämnas om vilken prismetod (se avsnitt 9.7.1) som valts och hur den tillämpats (8 § SKVFS 2007:1). Det finns däremot inget krav på att redovisa varför en viss metod valts eller varför övriga metoder inte valts.

Jämförbarhetsanalys

En jämförbarhetsanalys (se avsnitt 9.8.1) ska ingå i dokumentationen där en beskrivning görs av använda interna och externa jämförelsetransaktioner samt hur urvalet av jämförelsetransaktioner skett (9 § SKVFS 2007:1). Analysen ska ske med beaktande av jämförelsefaktorerna (karaktäristika för varan, tillgången eller tjänsten i fråga, funktionsanalys, avtalsvillkor, ekonomiska omständigheter samt affärsstrategier). Om justeringar har gjorts för att förbättra jämförbarheten ska dessa beskrivas. I de fall företaget inte har identifierat några jämförelsetransaktioner ska dokumentationen innehålla en beskrivning av hur företaget kommit fram till att prismetodiken överensstämmer med armlängdsprincipen.

Transaktioner av mindre värde – förenklad redovisning

För interna transaktioner av mindre värde får dokumentationen innehålla en förenklad redovisning (10 § SKVFS 2007:1). Det förenklade förfarandet har tillkommit för att kravet på dokumentation inte ska bli för betungande för företagen. Med transaktioner av mindre värde avses varor till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 630 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen samt övriga transaktioner till ett sammanlagt marknadsvärde av högst 125 prisbasbelopp per företag inom företagsgruppen. Möjligheten till förenklad redovisning gäller dock inte överlåtelse av immateriella tillgångar.

Det är storleken på transaktionerna som avgör om företaget kan lämna en förenklad redovisning, inte storleken på företaget. Prisbasbeloppet för 2010 har fastställts till 42 400 kr. Det innebär att ett företag kan dokumentera varutransaktioner på ett förenklat sätt vid 2011 års taxering om transaktionerna för ett räkenskapsår uppgår till högst 26 712 000 kr per företag. Övriga transaktioner får uppgå till högst 5 300 000 kr per företag.

Av bilagan till SKVFS 2007:1 framgår vad den förenklade redovisningen ska innehålla. Även om det till stora delar är samma typ av information som ska lämnas som i en fullständig dokumentation kan den förenklade redovisningen ske på ett mer kortfattat sätt och exempelvis redovisas i en uppställning eller tabellform. I bilaga 2 till SKV M 2007:25 ges exempel på hur det kan se ut.

Underlag varje räkenskapsår

Interna handlingar och uppgifter som ingår i dokumentationen ska finnas för varje räkenskapsår (11 § SKVFS 2007:1). Om inga förändringar skett som påverkar prissättningen kan det räcka med en hänvisning till föregående års dokumentationsunderlag eller en uppgift om var materialet finns. Om inte armlängdspriser sätts löpande måste företaget ha sådant underlag att det kan testa att de transaktioner det haft under året med parter inom företagsgruppen motsvarar den nivå som speglar armlängdsprincipen. Allt dokumentationsunderlag ska således finnas senast då deklarationen upprättas för att ett eventuellt pristest ska kunna ske innan deklarationen avlämnas.

Rutiner för sammanställning

Företaget ska ha sådana rutiner att det är möjligt att sammanställa en dokumentation för varje räkenskapsår på begäran av Skatteverket (11 § SKVFS 2007:1). Det finns inget krav på att det ska finnas ett färdigt och samlat ”paket” framtaget vid tidpunkten för deklarationens färdigställande.

Inlämnas på begäran vid revision

Dokumentationen ska inte bifogas deklarationen utan lämnas först när Skatteverket begär det (12 § SKVFS 2007:1). En sådan begäran, av hela eller delar av dokumentationen, får ske i samband med revision av företaget och kan tidigast ske efter den tidpunkt då deklarationen för räkenskapsåret ska lämnas, dvs. inklusive tid för deklaraionsanstånd. Företaget ska ges rimlig tid att sammanställa sitt underlag till en fullständig dokumentation. En bedömning får därför göras från fall till fall vilken tid företaget kan behöva för att sammanställa dokumentationen beroende på omfattning av verksamheten och erfarenhet av dokumentationsfrågor etc. Skatteverket anser att som utgångspunkt bör 30 dagar tillämpas i normala fall.

Språk

Dokumentationen ska upprättas på svenska, norska, danska eller engelska (13 § SKVFS 2007:1).

Förvaring

I 14 § SKVFS 2007:1 anges att dokumentationen ska bevaras i tio år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (jfr även avsnitt 7.2 i SKV M 2007:25). Från och med den 1 januari 2011 har bokföringslagens arkiveringstid för räkenskapsmaterial sänkts från tio år till sju år. Sju år gäller

därmed även för bevarande av dokumentation av internpriser. Föreskrifterna och meddelandet kommer därför att ändras.

EUTPD

En dokumentation som är upprättad enligt EUTPD och som uppfyller de villkor som anges där anses upprättad enligt Skatteverkets föreskrifter (15 § SKVFS 2007:1). EUTPD beskrivs i avsnitt 9.16.3. Om dokumentation upprättas enligt EUTPD ska ändå bestämmelserna i 11–14 §§ SKVFS 2007:1 om underlag för varje räkenskapsår, inlämnande, språk och förvaring tillämpas.

9.16.3 EUTPD

Uppförandekod om dokumentation

Inom ramen för kommissionens EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) har en uppförandekod om dokumentationskrav på internprissättningsområdet utarbetats. Den innehåller en modell för dokumentation, ”European Union Transfer Pricing Documentation” (EUTPD). Uppförandekoden utgör inte ett rättsligt bindande instrument, utan är en överenskommelse staterna emellan baserad på ömsesidighet. Avsikten är att en dokumentation upprättad i enlighet med uppförandekoden ska accepteras inom hela EU. De krav som ställs inom ramen för EUTPD skulle i vissa fall kunna uppfattas som ganska långtgående men modellen är frivillig för de skattskyldiga. Dokumentationsskyldigheten i LSK är uppfylld om dokumentation upprättas enligt EUTPD (15 § SKVFS 2007:1).

Två delar

EUTPD består av två delar. Första delen utgörs av standardiserade uppgifter som behandlar hela den del av företagsgruppen som är belägen inom unionen, en s.k. ”masterfile”. Andra delen utgörs av en landsspecifik dokumentation. Detta innebär att den dokumentation som upprättas delvis är gemensam för samtliga företag inom företagsgruppen och delvis är upprättad specifikt för varje stat där företagsgruppen är verksam.

Vad en ”masterfile” och en landsspecifik dokumentation bör innehålla enligt uppförandekoden framgår av avsnitt 7.3.2 i SKVM 2007:25.

9.17 Undanröjande av dubbelbeskattning

Om ett svenskt företag beskattas på grund av att en justering skett av priset på varor, tjänster eller tillgångar som köpts från eller sålts till ett utländskt koncernföretag, uppkommer oftast s.k. internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Detsamma gäller om ett utländskt företag har blivit beskattat i utlandet på grund av sina transaktioner med ett närstående svenskt företag.

OECD:s modellavtal	I artikel 9 punkt 2 av OECD:s modellavtal anges att om det ena landet höjt inkomsten för ett företag ska det andra landet göra en motsvarande justering för att undvika dubbelbeskattning. En sådan justering sker inte automatiskt utan bara under förutsättning att det andra landet anser att inkomständringen i det första landet skett i enlighet med armlängdsprincipen (punkt 6 i kommentaren till artikel 9 i modellavtalet). Det finns således ingen skyldighet att undanröja en uppkommen dubbelbeskattning.
Ömsesidig överenskommelse	I de fall det finns ett skatteavtal med det andra landet och ett företag anser att det uppkommit en dubbelbeskattning kan företaget begära hjälp hos den behöriga myndigheten i sitt hemland. I skatteavtalen finns normalt en bestämmelse motsvarande artikel 9 punkt 2 i OECD:s modellavtal. Den behöriga myndigheten kan lösa frågan genom s.k. ömsesidig överenskommelse (mutual agreement) med det andra landet. Mer om detta förfarande finns i avsnitt 14.5.3.25 nedan.
Skatteverket behörig myndighet	Skatteverket är behörig myndighet i Sverige. Mer information om ömsesidiga överenskommelser och hur en ansökan görs finns på www.skatteverket.se och hittas med hjälp av sökorden ”undanröjande av dubbelbeskattning”.
Konvention om skiljedomsförfarande vid internprissättning EU:s skiljemannakonvention	Förutom skatteavtalen finns inom EU en konvention (90/436/EEG) för undvikande av dubbelbeskattning i samband med internprissättning, <i>Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises</i> . Jämfört med en sedvanlig förhandling enligt skatteavtalen innebär konventionen en skyldighet för staterna att undanröja dubbelbeskattningen i samband med internprissättning. Konventionen har införlivats i svensk rätt genom lagen (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap. Den kallas ofta skiljemannakonventionen. Lagen trädde i kraft den 1 november 2004.
Rådgivande kommitté	De behöriga myndigheterna har enligt konventionen två år på sig att lösa frågan om dubbelbeskattning från den tidpunkt då den först blev anhängiggjord av företaget hos en av de behöriga myndigheterna. Tvåårsperioden, som kan frångås genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna efter samtycke av berört företag, ska i det fall företaget överlämnat frågan för domstols prövning i stället räknas från den tidpunkt när dom meddelats av högsta instans.

Yttrande inom sex månader

Om de berörda staterna misslyckas med att komma fram till en lösning ska de inrätta en rådgivande kommitté.

Kommittén ska yttra sig om hur den aktuella dubbelbeskattningssituationen ska lösas inom sex månader efter det att frågan överlämnats till kommittén. De behöriga myndigheterna ska besluta om att undanröja dubbelbeskattningen inom en sexmånadersperiod efter det att kommittén lämnat sitt yttrande. Myndigheterna kan avvika från det yttrande som lämnats av kommittén. Om de inte kan uppnå enighet om detta måste de dock följa kommitténs yttrande.

9.18 Prissättningsbesked

Advance Pricing Arrangement (APA)

Inom OECD används begreppet Advance Pricing Arrangement (APA) som benämning på förfaranden där näringsidkare och skatteförvaltningar i förväg når överenskommelser om prissättning av internationella transaktioner mellan närstående parter. En sådan överenskommelse kan vara unilateral vilket innebär att den sker mellan näringsidkaren och skatteförvaltningen i den stat näringsidkaren är verksam. En bilateral eller multilateral överenskommelse ingås mellan två eller flera stater med stöd av skatteavtalens bestämmelser om ömsesidig överenskommelse (artikel 25 i OECD:s modellavtal).

Lag om prissättningsbesked

Den 1 januari 2010 trädde lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner i kraft. Där regleras möjligheten för näringsidkare att inom inkomstskatteområdet ansöka om besked om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i ekonomisk intressegemenskap, s.k. prissättningsbesked. Skatteverket är handläggande myndighet och lämnar sådana prissättningsbesked.

Såväl svenska näringsidkare som utländska näringsidkare med fast driftställe i Sverige omfattas av bestämmelserna. En näringsidkare som innan ansökan ges in vill diskutera förutsättningarna för ett prissättningsbesked och vad ansökan bör innehålla, ska ges möjlighet till ett förmöte. En ansökan får inte avse en fråga av enkel beskaffenhet eller transaktioner av mindre omfattning.

Ömsesidig överenskommelse

Ett prissättningsbesked ska bara kunna meddelas om det föreligger en ömsesidig överenskommelse med en eller flera berörda stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal. Några unilaterala prissättningsbesked kan således inte meddelas. En ytterligare förutsättning är att den ömsesidiga överenskommelsen antingen står i överensstämmelse med ansökan eller att den

har godtagits av näringsidkaren om den avviker från ansökan. Ett prissättningsbesked är bindande för Skatteverket, men kan ändras eller återkallas i vissa fall. Det kan exempelvis ändras om de antaganden och villkor som angetts i beskedet i något väsentligt avseende inte uppfylls.

Avgift

En avgift tas ut för prövning av en ansökan om prissättningsbesked. Avgiften är 150 000 kr per land vid ansökan första gången och något lägre vid förnyelse. I förordningen (2009:1295) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner finns ytterligare uppgifter om vad en ansökan ska innehålla. Se även www.skatteverket.se, sökord ”prissättningsbesked”.

9.19 Bidrag/stöd till utländska bolag

9.19.1 Inledning

Koncernbidrag

Koncernbidrag kan inte lämnas med avdragsrätt till utländska koncernföretag som inte är skattskyldiga i Sverige (35 kap. IL). I vissa fall kan dock ett svenskt moderföretag göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag enligt reglerna om koncernavdrag i 35 a kap. IL, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336) avsnitt 5.3.

Driftkostnad

I rättspraxis har avdrag emellertid medgetts för bidrag till utländska koncernbolag såsom kostnader för intäkternas förvärvande. I SOU 1964:29 och prop. 1965:126, som låg till grund för reglerna om öppna koncernbidrag, finns en redogörelse för dåvarande rättspraxis samt under vilka villkor sådana bidrag ansågs kunna lämnas.

Under 1994 och 1995 avkunnade Högsta förvaltningsdomstolen domar som är vägledande när det gäller avdrag för stöd/bidrag till utländska koncernbolag. Dessa bidrag kallas ofta marknadsföringsbidrag. I avsnitt 9.19.2 ges en redogörelse för domarna. Hur denna rättspraxis förhåller sig till korrigeringsregeln idag är oklart. Den frågan behandlas i avsnitt 9.19.3.

9.19.2 Rättspraxis

RÅ 1994 ref. 85 m.fl.

Under 1994 och 1995 avkunnade Högsta förvaltningsdomstolen sju domar (RÅ 1994 ref. 85, RÅ 1994 not. 697 samt RÅ 1995 not. 384–388) som är vägledande för hur avdragsrätten för stöd/bidrag till utländska koncernbolag ska bedömas. Skatteverket anser att dessa domar är i överensstämmelse med och förtydligar den tidigare rättspraxis och de förarbetsuttalanden från 1964 och 1965 som nämns i föregående avsnitt.

Nedan följer en redogörelse för de frågor som var uppe i domarna och hur de bedömdes.

**Driftkostnader
Ej intäkter samma
år**

För avdrag krävs att bidragen utgör utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster och är att anse som driftkostnader i bolagets verksamhet. För avdragsrätt krävs inte att de under ett år nedlagda kostnaderna har gett upphov till intäkter under samma år för den som haft kostnaderna och rätt till avdrag kan föreligga även om kostnaderna bestått i t.ex. bidrag till ett annat rättssubjekt. Se RÅ 1994 ref. 85.

**Samband med
affärstransak-
tioner**

Bidragen ska täcka kostnader som har ett direkt samband med de affärstransaktioner som förekommer mellan bolagen och dessa kostnader ska avse åtgärder som bolaget har ett direkt intresse av för sin egen verksamhet (RÅ 1994 not. 697).

Bidragen ska ha samband med affärstransaktionerna men det krävs inte alltid en viss omfattning på affärstransaktionerna. Avdrag har medgetts även om de båda bolagens affärer varit av mindre omfattning när etableringen i det andra landet ingått i en internationell satsning på en produkt som tagit lång tid och krävt att bolaget satsat stora resurser (RÅ 1994 ref. 85).

Mottagare

I de flesta fall har bidragen lämnats till helägda utländska dotterbolag men det är inte en nödvändig förutsättning. Avdrag har medgetts trots att det utländska bolaget ägdes till hälften av ett bolag utanför koncernen (RÅ 1994 ref. 85). Det ansågs inte troligt att det svenska bolaget skulle ha anledning att stödja något annat än försäljningen av de egna produkterna. Avdrag har även medgetts för bidrag som lämnats till utländska systerbolag (RÅ 1995 not. 388).

Förlusttäckning

Skatteverket har i flera av målen hävdad att det varit fråga om icke avdragsgilla förlusttäckningsbidrag men avdrag har medgetts även om bidraget motsvarat förlusten i det utländska bolaget (RÅ 1994 not. 697 och RÅ 1995 not. 387). I de flesta fall finns uppgift om att det utländska bolaget redovisat förlust. Däremot finns det inte i något fall uppgift om att det utländska bolaget gått med vinst det aktuella året.

**Koppling mellan
bidrag och
kostnader**

Det är oklart i vilken utsträckning det behöver finnas någon koppling mellan det lämnade bidraget och de kostnader som det varit avsett att täcka. I några av domarna går det inte att utläsa om det funnits en sådan koppling medan ett sådant samband framgår av vissa domar. I RÅ 1995 not. 385 påtalas att bidraget lämnats till den del dotterbolaget inte kunnat täcka marknadsförings- och försäljningskostnader själv samt att

bidraget motsvarat drygt en tredjedel av dessa kostnader. Av RÅ 1995 not. 384 framgår att bidragen kraftigt understeg de utländska dotterbolagens försäljningskostnader för svensktillverkade produkter. I RÅ 1995 not. 386 har också en jämförelse gjorts mellan lämnat bidrag och kostnaderna för satsning på nya marknader. Även i RÅ 1995 not. 388 anges att bidragen utbetalats med anledning av att de utländska bolagen inte kunnat täcka sina försäljningskostnader.

Ändrad försäljningsinriktning

Avdrag har medgetts för kostnader som uppkommit vid viss ändrad inriktning av försäljningsverksamheten. I RÅ 1995 not. 387 har avdrag medgetts för bidrag som lämnats i samband med en av affärsmässiga skäl vidtagen förändring av det utländska bolagets marknadsinriktning och som avsett kostnader som i sin helhet orsakats av förändringen. Det utländska företaget hade tidigare sålt komponenter till kylanläggningar och övergick till att sälja kompletta kylanläggningar. Satsningen slog inte väl ut och det utländska bolaget återgick till komponentförsäljning vilket orsakade stora initialkostnader som täcktes med bidrag. I kostnaderna ingick förlust vid avveckling av lager som blivit övertaligt på grund av den nya försäljningsinriktningen. I RÅ 1995 not. 386 har avdrag medgetts för kreditfaktura till utländskt dotterbolag avseende lager som förstörts och lagerhållningskostnader. Marknadsföringen var en satsning som skedde helt på det svenska bolagets initiativ och blev ett misslyckande.

Mottagaren bedriver tillverkning

En förutsättning för avdrag är att kostnaderna ska kunna förväntas ge intäkter hos det bolag som lämnat bidraget. Därför har avdrag inte medgetts när behovet på den utländska marknaden skulle få tillgodoses med en fabrik där. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att de varor som produceras och säljs där ger upphov till intäkter som tillfaller det utländska bolag som äger fabriken (RÅ 1994 ref. 85). Däremot har avdrag medgetts när okomplicerade och skrymmande produkter tillverkades lokalt i de utländska bolagen på grund av fraktkostnaderna. I detta fall påtalade dock Högsta förvaltningsdomstolen att bidragen kraftigt understeg de utländska dotterbolagens försäljningskostnader för svensktillverkade produkter (RÅ 1995 not. 384).

Utländskt försäljningsbolag

Som framgår ovan anser Högsta förvaltningsdomstolen att det ska finnas ett direkt samband mellan bidragen och de affärstransaktioner som förekommer mellan bolagen. I samtliga fall där avdrag medgetts har det varit fråga om ett svenskt tillverkande bolag som sålt sina produkter genom ett utländskt

försäljningsbolag. I de flesta fall har det utländska bolagets enda eller främsta uppgift varit att utgöra försäljningskanal till det svenska bolaget. Om det utländska försäljningsbolaget även säljer produkter från andra tillverkande koncernföretag har avdrag vägrats i kammarrätten i Göteborg i den mån bidraget ansetts komma det andra tillverkningsbolaget till godo (KRNG 2005-03-24, mål nr 7820-03 och KRNG 1996-06-28, mål nr 8515–8517-1993).

Tjänsteföretag

För bolag verksamma inom tjänstesektorn finns normalt inte samma tydliga samband mellan bidragen och bolagens affärstransaktioner som i fallen mellan tillverknings- och försäljningsbolag. Kammarrätterna har i ett flertal fall inte ansett att bidragen haft ett sådant samband med bolagets intäkter att de varit att betrakta som kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande (KRNS 2009-09-08, mål nr 9592–9593-08, KRNG 2008-03-26, mål nr 210–213-06, och KRNJ 1996-02-06, mål nr 3573-1993).

9.19.3 Förhållandet till korrigeringsregeln

I Högsta förvaltningsdomstolens domar från 1994 och 1995 prövades om lämnat stöd/bidrag till utländskt koncernbolag utgjorde en kostnad för intäkternas förvärvande och därför kunde ses som en driftkostnad i verksamheten. Motsvarande avdragsprövning görs idag enligt 16 kap. 1 § IL. I RÅ 1994 ref. 85 använde Högsta förvaltningsdomstolen reglerna om kostnadsavdrag för att pröva avdragsrätten för bidrag till ett utländskt närstående företag medan korrigeringsregeln tillämpades på det svenska bolagets underlåtenhet att fakturera samma utländska företag för hyres-, leasing- och royaltybetalningar.

2004 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att korrigeringsregeln är en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat (RÅ 2004 ref. 13). Samma uttalande återkom i RÅ 2006 ref. 37. Ingen av domarna avsåg stöd/bidrag och det nämndes inte om korrigeringsregeln har företräde även i sådana fall.

Frågan om det går att få avdrag för ett bidrag till ett utländskt dotterbolag samtidigt som prissättningen av övriga transaktioner mellan parterna är armlängdsmässig tycks inte ha prövats i något av de mål Högsta förvaltningsdomstolen haft uppe som gäller stöd/bidrag. I de flesta fall finns inga uppgifter alls om prissättningen av varuförsäljningen. Detta kan bero på

att Skatteverkets utredningar kanske inte varit inriktade på att bedöma parternas transaktioner ur ett helhetsperspektiv.

Korrigeringsregelns ordalydelse torde inte utesluta att en helhetsbedömning görs av både bidrag och prissättningen på varorna för att se om de avtalade villkoren avviker från vad oberoende parter skulle ha avtalat om och om det svenska tillverkningsbolagets resultat blivit lägre till följd av det.

Hur helhetsbedömningen görs blir beroende av vilken prismetod som används. Om exempelvis marknadsprismetoden används måste en sammanlagd bedömning göras av både priset på varorna och lämnat bidrag. Om däremot nettomarginalmetoden används saknar det betydelse om ett bidrag lämnas vid sidan om varuförsäljningen. I sådana fall jämförs det utländska försäljningsbolagets rörelsemarginal med oberoende företags.

Det är inte säkert att utgången blivit annorlunda i 1994 och 1995 års mål om korrigeringsregeln tillämpats och det gjorts en helhetsbedömning av bidrag och varuförsäljning. Av OECD:s riktlinjer framgår att det kan finnas affärsmissiga skäl att hålla låga priser för att komma in på en ny marknad, ta ökade marknadsandelar etc. Det torde sakna betydelse om detta sker genom ett sänkt varupris eller i form av bidrag för att täcka vissa kostnader. Ett försäljningsbolag som enligt avtal ska ta låga risker bör normalt redovisa en låg men stabil vinst. Om ett sådant företag redovisar förluster kan det bero på att prissättningen på de köpta varorna varit för hög. Ur ett helhetsperspektiv torde det även i ett sådant fall sakna betydelse om en justering av prissättningen görs genom ett lämnat bidrag.

10 Inkomst av kapital

10.1 Inledning

Grundläggande regler om inkomst av kapital redovisas i Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301). Följande framställning är främst inriktad på att belysa sådana delar av lagstiftningen som har betydelse i internationella sammanhang. För genomgång av de regler med internationell anknytning som gäller löpande avkastning och kapitalvinster på bostäder hänvisas till avsnitt 12.

10.2 Beräkning av inkomst av kapital m.m.

10.2.1 Inkomster och avdrag m.m.

Vad beskattas i kapital?

Till kapitalinkomster hör bl.a. ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar (42 kap. 1 § IL).

Utdelning, kapitalvinst och annan avkastning hänförlig till pensionssparkonto ska inte tas upp som inkomst av kapital. Dessa tillgångar träffas i stället av avkastningsskatt enligt AvPL. Ränta på förfallna men inte utbetalda belopp från pensionsförsäkring eller kapitalförsäkring utgör inte heller inkomst av kapital (42 kap. 4 § IL).

Utdelning och kapitalvinst vid försäljning av andelar i fåmansföretag ska i vissa fall hänföras till inkomstslaget tjänst (57 kap. 20–22 §§ IL).

Förvaltningsutgifter

Avdrag medges endast för sådana förvaltningsutgifter som är hänförliga till tillgångar som kan vara föremål för beskattning enligt IL, antingen som löpande avkastning eller som kapitalvinst.

Förvaltningsutgifter får bara dras av till den del utgifterna under beskattningsåret sammanlagt överstiger 1 000 kr (42 kap. 6 § IL). Om en inkomst inte ska beskattas i Sverige på grund av ett

skatteavtal får inte heller utgifter för förvärv av inkomsten dras av (9 kap. 5 § IL). Avdrag torde därför inte kunna medges för t.ex. depåavgift avseende förvaltning av utländska värdepapper om avkastningen på dessa enligt tillämpligt skatteavtal inte beskattas i Sverige.

- Skattesats** Inkomst av kapital beräknas för sig och basen för beskattningen är en separat, proportionerlig inkomstskatt på 30 % (65 kap. 7 § IL).
- Inget grundavdrag** I inkomstslaget kapital medges inget grundavdrag.
- Skattereduktion** Om ett underskott av kapital uppkommer, ska skatten minskas med 30 % av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och med 21 % av det återstående underskottet (skattereduktion). Skattereduktion ska räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt, statlig fastighetskatt samt kommunal fastighetsavgift (67 kap. 2 och 10 §§ IL).
- Underskott i inkomstslaget kapital måste utnyttjas det år det uppkommer och får inte sparas till ett senare beskattningsår.

Exempel

A har arbetat utomlands under beskattningsåret och hans lön för utlandsarbetet är skattebefriad i Sverige på grund av sexmånadersregeln. A har ränteutgifter i kapital som medför ett underskott om 100 000 kr. Rätten till skattereduktion på grund av underskottet kan inte utnyttjas eftersom det inte uppkommer någon kommunal eller statlig skatt på förvärvsinkomsterna detta beskattningsår. Skattereduktionen kan inte heller sparas till ett kommande år.

- Europeiska företagsformer** För att underlätta företagande över gränserna finns inom EES möjlighet att bilda företag över gränserna. För att kapitalavkastning från dessa företagstyper ska kunna behandlas på ett korrekt sätt följer nedan en kort genomgång av sådana företagsformer och hur dessa ska behandlas skattemässigt.
- Europabolag** Europabolag är en associationsform för gränsöverskridande samverkan i aktiebolagsform. Europabolag räknas som aktiebolag (2 kap. 4 § IL). Bestämmelser i IL som avser aktiebolag är tillämpliga på såväl europabolag med säte i Sverige som europabolag som har säte i en annan stat. Bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska aktiebolag blir däremot tillämpliga på europabolag med säte i Sverige (prop.

2003/04:134 s. 16). Delägarna i ett europabolag beskattas på samma sätt som delägare i ett aktiebolag (2 kap. 4 § IL). För regler avseende beskattning av Europabolag, se avsnitt 7.6.3.

EGTS

En europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska underlätta och främja gränsöverskridande samarbete mellan EU:s medlemsstater. EGTS ska vid inkomstbeskattningen räknas som en ekonomisk förening. Medlemmarna ska vid beskattningen behandlas på samma sätt som medlemmar i en ekonomisk förening (2 kap. 4 b § IL). För regler avseende beskattning av EGTS, se avsnitt 7.6.2.

Europakooperativ

Ett europakooperativ (European Co-operative Society, SCE-föreningar) är en europeisk associationsform för gränsöverskridande verksamhet i form av vad som närmast kan liknas vid en ekonomisk förening. Beskattning av europakooperativ ska ske enligt reglerna i IL som gäller ekonomiska föreningar. Medlemmarna ska vid beskattningen behandlas på samma sätt som medlemmar i en ekonomisk förening (2 kap. 4 b § IL). För regler avseende beskattning av europakooperativ, se avsnitt 7.6.4.

EEIG

Företagsformen europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) syftar till att underlätta för fysiska personer, bolag och andra rättsliga enheter att kunna samarbeta över gränserna. Bestämmelserna i IL om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om grupperingar samt för delägare respektive andelar i dem (5 kap. 2 § IL). Delägarna i ett EEIG beskattas på samma sätt som delägare i ett HB. För regler avseende beskattning av EEIG, se avsnitt 7.6.1

10.2.2 Utländsk valuta

Faktisk växelkurs

Alla inkomster och utgifter ska redovisas i svenska kronor. Om växling skett i samband med en transaktion ska den faktiska växelkursen på transaktionsdagen användas vid kursvinstberäkningen.

Noterad växelkurs

I de fall växling inte skett i samband med en transaktion ska den noterade kursen på transaktionsdagen användas. Valutakurser publiceras av Riksbanken och historiska kurser kan inhämtas på Internet, www.riksbanken.se.

Anskaffningsutgift

Om en anskaffningsutgift erlagts i utländsk valuta ska den räknas om till svenska kronor efter kursen vid dagen för köpeavtalet.

Försäljningslikvid En försäljningslikvid i utländsk valuta räknas om till svenska kronor efter kursen vid avyttringstillfället.

30-dagarsregeln Om ersättning för avyttrade tillgångar växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen, ska kursen på växlingsdagen i stället användas för beräkningen av värdet på ersättningen för den avyttrade egendomen (44 kap. 16 § IL). Någon separat beräkning av eventuell kursvinst eller kursförlust under den tid egendomen innehafts ska inte göras. Valutakursförändringen under egendomens innehavstid blir en del av kapitalvinsten eller kapitalförlusten på egendomen. Regeln har kommit till av praktiska skäl för att undvika två kapitalvinstberäkningar, en för försäljningen av tillgången och en när växlingen sker till svenska kronor. Om växling sker senare än 30 dagar efter avyttringen ska däremot en separat kursvinstberäkning göras avseende kursförändringen från avyttringsdagen till växlingsdagen.

Om endast en del av försäljningsersättningen växlas till svenska kronor inom 30 dagar kan den faktiska växelkursen endast tillämpas på denna del. På resterande del används avyttringsdagens kurs. Det finns inte någon motsvarande trettiodagarsregel beträffande anskaffningsutgifter.

10.2.3 Preliminärskatteuttag och kontrolluppgifter

Preliminärskatt Institut som är verksamma i Sverige från ett fast driftställe, filial etc. ska göra avdrag för preliminärskatt med 30 % på ränta och utdelning för fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige och svenskt dödsbo (5 kap. 8 § SBL).

Preliminär skatt ska utgå med så stort belopp att den tillsammans med den skatt som faktiskt har innehållits i utlandet uppgår till 30 % av räntan eller utdelningen (8 kap. 10 § SBL).

Denna regel tillämpas t.ex. i det fall då en obegränsat skattskyldig person innehar en värdepappersdepå i en svensk bank och depån innehåller utländska aktier. Källskatt innehålls då enligt gällande skatteavtal i utlandet på den utdelning som betalas till depån och den svenska banken ska innehålla resterande skatt upp till 30 %. Metoden kan ibland leda till att preliminär skatt dras med för lågt belopp i Sverige. Detta blir fallet om utländsk skatt har innehållits med ett högre belopp än vad som är medgivet i skatteavtalet med det landet och avräkning därför medges med ett lägre belopp än den utländska skatten.

Avdrag för preliminär skatt ska inte ske för sådan inkomst som enligt skatteavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige (5 kap. 9 § 3. SBL).

Kontrolluppgift

Skyldiga att lämna kontrolluppgifter om ränteinkomster eller annan avkastning och fordringsrätter, ränteutgifter och skulder är andra juridiska personer än dödsbon. Fysiska personer och dödsbon är skyldiga att lämna motsvarande kontrolluppgifter om utbetald eller tillgodoräknad ränta utgör utgift i en näringsverksamhet som personen eller dödsboet bedriver eller om räntan utgör inkomst i en näringsverksamhet som personen eller dödsboet bedriver (8 kap. 2 och 8 §§ LSK).

Utländska företag som bedriver bankverksamhet, värdepappersrörelse, fondverksamhet, finansieringsverksamhet eller försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta en filial eller motsvarande etablering här, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i LSK, men de är inte skyldiga att innehålla preliminärskatt. Ett sådant företag, som bedriver gränsöverskridande verksamhet i Sverige med stöd av auktorisation i en annan stat inom EES, är inte skyldigt att lämna kontrolluppgift om bestämmelser i den stat där det hör hemma i förhindrar det (13 kap. 1 § LSK).

Kontrolluppgift ska lämnas vid alla betalningar som överstiger 150 000 kr eller utgör delbetalningar av en summa som överstiger 150 000 kr till och från personer som är obegränsat skattskyldiga (12 kap. 1 § LSK).

Kontrolluppgift enligt 8 kap. LSK avseende ränteinkomster och fordringsrätter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). I kontrolluppgiften ska bl.a. uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande. Tillämplig valutakurs är den som gäller vid tiden för utbetalningen eller gottskrivningen.

10.2.4 Undanröjande av dubbelbeskattning

Avkastning på tillgångar i utlandet beskattas normalt i det land varifrån den härrör. Har Sverige ingått ett skatteavtal med ett annat land är den skatt som tas ut av källstaten oftast begränsad till viss procent av räntans eller utdelningens bruttobelopp. Utländsk skatt berättigar till avdrag från den utländska inkomsten (42 kap. 2 § IL som hänvisar till 16 kap. 18–19 §§ IL) eller till avräkning mot den svenska skatten på den utländska inkomsten (Skatteverket 2006-05-24, dnr 130 387191-05/111).

**Sparande-
direktivet**

Om en person är obegränsat skattskyldig i Sverige, men har hemvist i annat land som Sverige har skatteavtal med, kan det i inkomstslaget kapital finnas både inkomster där Sveriges skatteuttag är begränsat och andra inkomster samt utgifter och kapitalförluster. För att skatteuttaget ska bli rätt måste man i dessa fall bestämma hur stor del av skatten på inkomst av kapital som belöper på den inkomst där det finns en begränsning av skatteuttaget (Skatteverket 2007-02-23, dnr 131 42347-07/111).

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. 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).

Med sparandedirektivet som förebild har Sverige ingått liknande avtal med Guernsey, Isle of Man, Jersey, Jungfruöarna, Nederländska Antillerna samt Turks- och Caicosöarna (SFS 2005:343). Även dessa territorier ska innehålla källskatt på räntebetalningar till personer i Sverige.

I deklarationen ska all ränta och utdelning redovisas till sitt bruttobelopp, dvs. före avdrag för svensk och utländsk skatt

Den dubbelbeskattning som uppstår genom att källskatt tas ut ska enligt direktivet och de övriga avtalen undanröjas av hemviststaten genom avräkning och återbetalning.

Reglerna för undvikande av dubbelbeskattning behandlas utförligt i avsnitt 13.

10.3 Obegränsad skattskyldighet

10.3.1 Skattskyldighet m.m.

En obegränsat skattskyldig person är skattskyldig här för all inkomst oavsett om inkomsten härrör från Sverige eller från utlandet (3 kap. 8 § IL).

Skattskyldiga för inkomster hänförliga till inkomstslaget kapital är fysiska personer (1 kap. 3 § IL). Bolags kapitalinkomster beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Tilläggsköpeskilling

En kapitalvinst som beror på en tilläggsköpeskilling som utbetalas först när en person blivit obegränsat skattskyldig är inte skattepliktig om personen var begränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten och inte var skattskyldig då för avyttringen enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL. En kapitalförlust som blir definitiv först när en person blivit obegränsat skattskyldig är inte avdragsgill om personen var begränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten och inte var skattskyldig då för avyttringen enligt 3 kap. 19–20 §§ IL (Skatteverket 2008-04-03, dnr 131 185310-08/111).

10.3.2 Löpande kapitalinkomster och avdrag

10.3.2.1 Beskattningstidpunkt m.m.

**Beskattningstidpunkt/
Kontantprincipen**

Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras (41 kap. 8 § IL). Beskattningen träffar således inte orealiserade värdeökningar. Bankräntor som tillgodoräknas insättaren per den 31 december anses disponibla den dagen. Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår när den skattskyldige betalar dem eller på något annat sätt har kostnaderna (41 kap. 9 § IL).

Kan disponeras

Principen att en inkomst ska tas upp när den kan disponeras tillämpas generellt på inkomster såväl inom som utom landet. Den enskildes möjlighet att förfoga över inkomst i utlandet kan i vissa fall vara begränsad på sådant sätt att inkomsten överhuvudtaget inte kan anses vara disponibel. Avkastning på tillgångar som är placerade i utlandet kan t.ex. på grund av utländsk valotalagstiftning vara spärrad på så sätt att medlen inte får föras ut från den främmande staten. I ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen hade två makar, som var bosatta i Sverige, under beskattningsåret 1978 haft inkomst bestående av avkastning på brittiska statsobligationer. På grund av den valotalagstiftning som rådde i Storbritannien då fick beloppet inte föras ut från Storbritannien förrän tidigast i mars 1981. Enligt uppgift hade makarna inte vistats i Storbritannien under beskattningsåret och de hade inte heller på annat sätt kunnat disponera över inkomsten. Högsta förvaltningsdomstolen fann därför att inkomsten inte skulle anses ha uppburits under år 1978 (RÅ 1989 ref. 2).

En likartad situation kan inträffa om ränta eller utdelning inte erhållits i en konvertibel valuta (RÅ 1947 Fi 28 och RÅ 1959 Fi 402).

In- eller utflyttning

För det beskattningsår den skattskyldige flyttat in i eller flyttat ut ur landet blir frågan om skattskyldighet för t.ex. en ränteinkomst beroende av om inkomsten kunnat disponeras vid en tidpunkt när den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig här i landet. Röntan ska inte proportioneras mellan tiden för bosättning i Sverige respektive utomlands.

En amerikansk medborgare som flyttat till Sverige den 1 juni 1962 och bosatt sig här ansågs skattskyldig för hela årets ränteinkomst som tillgodofördes honom vid årets slut och inte enbart för den del som belöpte på tiden för bosättningen här i landet (RÅ 1971 Fi 113).

Skattskyldighet har inte till någon del ansetts föreligga för ränteinkomster som kunnat disponeras efter tidpunkten för bosättning utomlands (RÅ 1974 ref. 51).

Vid in- och utflyttning medges avdrag för ränteutgifter endast om betalningen skett när personen var obegränsat skattskyldig. En begränsat skattskyldig person kan emellertid få avdrag för skuldräntor som är en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster, se avsnitt 10.4.2.4.

10.3.2.2 Ränta

Ränta på fordringar i utländsk valuta beskattas löpande i inkomstslaget kapital på samma sätt som svenska räntor. Med ränta på fordringar i utländsk valuta avses även ränta på värdepapper som utställts i utländsk valuta, t.ex. utländska obligationer, konvertibler, vinstandelslån, konvertibla vinstandelsbevis och optionslån.

Utgiftsränta

Utgiftsräntor på lån i utländsk valuta är avdragsgilla på samma sätt som utgiftsräntor i svenska kronor. Några särregler om avdragsbegränsning för utgiftsräntor på lån i utländsk valuta finns inte utan dessa behandlas på samma sätt som utgiftsräntor i svenska kronor.

En obegränsat skattskyldig person har i princip generell avdragsrätt för utgiftsräntor. Ränteutgifter är således avdragsgilla även om de inte är en utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst (42 kap. 1 § IL).

Exemptavtal

Avdrag medges dock inte för utgift som är hänförlig till inkomst som på grund av skatteavtal ska undantas från beskattning i Sverige (9 kap. 5 § IL). Regeln omfattar t.ex. det fallet att en obegränsat skattskyldig person som enligt ett skatteavtal har hemvist i den andra avtalsslutande staten, tar upp ett lån,

antingen i Sverige eller i utlandet, för vilket han förvärvar utländska räntebärande obligationer eller dylikt vilka pantsätts som säkerhet för lånet. Om ränteinkomsterna på obligationerna ska undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal föreligger i konsekvens härmed inte heller avdragsrätt för utgiftsräntorna på lånet. För ränteavdrag för lån hänförliga till bostäder i utlandet, se vidare avsnitt 12.2.1.2.

10.3.2.3 Utdelning från utländskt bolag

Till intäkt av kapital hör bl.a. utdelning på aktier och andelar i investeringsfonder och ekonomiska föreningar. Överföring av andra tillgångar än pengar behandlas på samma sätt som kontanta utbetalningar.

Utdelning på andelar i ett utländskt bolag beskattas på samma sätt som utdelning på svenska andelar. Utdelning från europabolag jämföras med aktieutdelning och utdelning från EGTS och SCE-förening ses som utdelning från ekonomisk förening (se avsnitt 10.2.1.)

Vid tillämpning av bestämmelserna i 42 kap. 19 och 20 §§ IL om utskiftning ska ett utländskt bolag som hör hemma i en EES-stat och som motsvarar en svensk ekonomisk förening behandlas som en sådan förening. Vid tillämpning av bestämmelserna i 20 § ska ett utländskt bolag som hör hemma i en EES-stat och som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant bolag (42 kap. 20 a § IL). Skillnader i civilrättslig lagstiftning mellan Sverige och andra länder kan medföra problem vid tillämpningen när det gäller att ta ställning till om en sådan utbetalning ska anses utgöra utdelning. Utgångspunkten är att bedömningen ska baseras på de principer som ligger till grund för reglerna om utdelning från svenska bolag (prop. 1990/91:54 s. 308).

Utländsk juridisk person med lågbeskattad inkomst (CFC)

Under de i 39 a kap. IL angivna förutsättningarna kan en här i landet hemmahörande delägare i en utländsk juridisk person bli föremål för löpande beskattning av den utländska juridiska personens inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Har så skett ska utdelning från den utländska juridiska personen inte beskattas hos delägaren (42 kap. 22 § IL).

Skattelättnader

Vissa stater har infört interna regler för att lindra ekonomisk dubbelbeskattning av bolagsvinst. Lättnaden kan t.ex. läggas på bolagsnivå genom att bolaget medges avdrag för utdelning. En sådan teknik användes tidigare i Sverige genom reglerna om s.k. Annullavdrag. På delägarnivå kan utdelningen

beskattas lindrigare eller inte alls genom att aktieägarna t.ex. från sin skatt på utdelningen får räkna av hela eller del av den skatt bolaget betalat på utdelningen.

Skatte- tillgodohavande

I 42 kap. 24 § IL finns en särskild reglering som behandlar utbetalningar från en utländsk stat inom ramen för ett system för nedsättning av skatten på utdelning, s.k. skattetillgodohavande. Av lagrummet framgår att utbetalningen från den utländska staten ska behandlas som utdelning och att den ska tas upp samma år som den utdelning som skattetillgodohavandet grundar sig på.

Bakgrunden till denna specialregel är vissa länders system för lindring av beskattning av utdelningar. I korthet uppnås skattelindringen i källstaten genom att en person, som har hemvist i källstaten, i samband med utdelningen får ett skattetillgodohavande som sedan räknades av mot skatten på utdelningen. Aktieägaren beskattas i källstaten för summan av utdelningen och skattetillgodohavandet. De som inte har hemvist i källstaten får i stället ett visst belopp utbetalt av källstaten för att täcka hela eller delar av den skatt som träffar utdelningen från ett bolag i källstaten. Innan utbetalningen görs innehåller källstaten källskatt i enlighet med reglerna i gällande skatteavtal.

En sådan utbetalning från en utländsk stat kan enligt svenska regler inte ses som utdelning och Sverige kan därmed inte beskatta den med stöd av de vanliga reglerna. Genom 42 kap. 24 § IL ska en sådan utbetalning ses som utdelning och svensk skatt beräknas på summan av erhållen utdelning och utbetalningen från den utländska staten. Från den svenska skatten medges avräkning för den utländska källskatten med de begränsningar som finns i eventuellt skatteavtal.

Exempel

Erhållen utdelning	1 000
Skattetillgodohavande	+ 500
Underlag för svensk skatt	1 500
Svensk skatt, 30 % x 1 500	450
Avräkning utländsk skatt, 15 % x 1 500	- 225
Netto svensk skatt	225

10.3.2.4 Utdelning från dödsbo

Dödsåret

Ett dödsbo beskattas det år dödsfallet har skett enligt samma regler som skulle ha gällt för den avlidne (4 kap. 1 § IL). Det

innebär att det beskattas såväl för inkomst som den avlidne haft som för inkomst vilken tillfallit dödsboet efter dödsfallet. Huruvida obegränsad eller begränsad skattskyldighet föreligger för den avlidnes inkomster fram till dödsfallet avgörs med ledning av var denne var bosatt då inkomsten blev skattepliktig. Frågan om obegränsad eller begränsad skattskyldighet för de inkomster som tillfallit dödsboet efter dödsfallet avgörs med ledning av var den avlidne var bosatt vid dödstillfället. Var han vid detta tillfälle obegränsat skattskyldig blir också dödsboet efter honom obegränsat skattskyldigt för de inkomster som tillfaller dödsboet efter dödsfallet. Var han vid dödstillfället begränsat skattskyldig blir dödsboet endast begränsat skattskyldigt för de inkomster som detta uppbar efter dödsfallet.

**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 (4 kap. 2 § IL). Dödsbon har dock inte rätt till grundavdrag (63 kap. 2 § 2 stycket IL).

Om den avlidne var begränsat skattskyldig vid dödsfallet tillämpas för senare år de bestämmelser som gäller för utländska bolag, se vidare avsnitt 7.

Behandlingen av dödsbon skiljer sig väsentligt åt i olika länders lagstiftning. Det vanliga är att dödsboet inte betraktas som ett självständigt rätts- eller skattesubjekt. Delägarna är redan från och med dödsfallet skattskyldiga för sina respektive andelar i boets tillgångar. Beskattas dessa också i Sverige när de utdelas från boet blir resultatet en internationell dubbelbeskattning.

Skatteavtal

OECD:s modellavtal saknar en reglering för dödsbon. Ett fåtal länder, däribland de nordiska, behandlar dödsbo som skattesubjekt.

**Utdelning –
Utskiftning**

Ett utländskt dödsbo är liksom utländska bolag begränsat skattskyldigt i Sverige för sina inkomster (4 kap. 3 § och 6 kap. 7 § IL). Vid utdelning och utskiftning från ett utländskt dödsbo kan därför finnas inkomster som tidigare inte blivit föremål för beskattning i Sverige. Dessa inkomster beskattas när de genom utdelning eller utskiftning förs över till en obegränsat skattskyldig person i Sverige.

Vad som delas eller skiftas ut till obegränsat skattskyldiga ska tas upp, om utdelningen eller utskiftningen avser inkomst i ett dödsbo efter någon som var begränsat skattskyldig vid dödsfallet. Detta gäller dock inte till den del dödsboet är skatt-

skyldigt i Sverige för inkomsten (42 kap. 23 § IL). Bestämmelsen äger i egenskap av lex specialis företräde framför reglerna om uttag ur näringsverksamhet i 22 kap. IL (Skatteverket 2009-09-10, dnr 131 127251-09/111).

Utdelning från dödsboet till en obegränsat skattskyldig delägare i Sverige ska beskattas i den mån inkomsten förvärvats under den tid delägaren suttit i oskiftat bo. Den del av dödsboets tillgångar som utgör den avlidnes efterlämnade tillgångar ska inte beskattas vid skiftet.

Genom rättsfallet RÅ 1974 A 1607 har klarlagts att utdelning från utländskt dödsbo ska beskattas såväl om utdelningen lämnas kontinuerligt som om totalt skifte sker. Vid totalt skifte sker en uppdelning på utdelning och utskiftning. Som utdelning räknas inte bara löpande kapitalavkastning som räntor utan även kapitalvinster på tillgångar i boet. Vid kapitalvinstberäkningen kan ifrågasättas om den skattepliktiga vinsten ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för tillgången och ursprunglig anskaffningsutgift eller som skillnaden mellan ersättningen och värdet på tillgången vid dödsdagen. I förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1985:13 har dåvarande rättsnämnden uttalat att som anskaffningsutgift ska räknas marknadsvärdet vid dödsfallet. Förhandsbeskedet överklagades inte varför Högsta förvaltningsdomstolen inte tagit ställning till frågan.

Beskattningstidpunkt

Skattskyldighet för utdelning från ett dödsbo inträder när utdelningen kan disponeras (42 kap. 12 § IL).

10.3.3 Kapitalvinster och kapitalförluster

10.3.3.1 Avyttring m.m.

Avyttring

Med begreppet *avyttring* avses försäljning, byte och liknande överlåtelser av tillgångar (44 kap. 3 § IL). Även nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av andelar jämföras med avyttring eftersom aktieägaren definitivt avhänder sig andelarna.

Med avyttringstidpunkt förstås den tidpunkt då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Vid andra slag av överlåtelser bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag avhändelsen blir definitiv.

Likvidation och konkurs

Utskiftning från såväl svenska som utländska bolag har i praxis likställts med en avyttring av andelarna i bolaget och utskiftade medel har därför kapitalvinstbeskattats hos delägarna (RÅ 1978 1:31). Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som

gett ut det träder i likvidation, försätts i konkurs eller upplöses genom fusion eller fission (44 kap. 7–8 §§ IL).

När det gäller konkurs i svenska bolag har rätten till avdrag för förlust tidigarelagts för att undvika en konstlad handel med andelar i bolag som försätts i konkurs. Avdrag medges för förlust när den i praktiken inträffar dvs. vid konkursutbrottet. Med svenskt företag likställs utländskt företag hemmahörande inom EES om det motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (Skatteverket 2004-12-02, dnr 130 657566-04/111). När det gäller konkurs i övriga utländska bolag anses avyttring däremot föreligga först i och med att bolaget har upplösts. Det betyder att avdragsrätten inträder när konkursen har avslutats. Om det efter konkursens avslutande finns ytterligare medel kvar i bolaget ska detta träda i likvidation, som anses avslutad vid tidpunkten för slutredovisningen.

För att säkerställa att utskiftade belopp behandlas som vederlag vid avyttring anses avyttring föreligga redan när beslut fattas om att bolaget ska träda i likvidation. Lydelsen av bestämmelsen är generellt utformad och torde även omfatta utländska bolag.

I USA finns speciella förfaranden i samband med konkurs eller likvidation, Chapter 7 och Chapter 11 i USA:s Bankruptcy Code. Skatteverket anser att ett förfarande enligt Chapter 7 kan jämföras med likvidation. Avyttring av ett värdepapper anses ha skett när ansökan enligt Chapter 7 lämnas in till domstol. En förlust blir avdragsgill först när den är definitiv. Skatteverket anser inte att ett förfarande enligt Chapter 11 kan jämföras med konkurs eller likvidation eftersom den syftar till att rekonstruera företaget. Rekonstruktionen kan gå till på olika sätt och den kan även misslyckas helt eller delvis. Om rekonstruktionsplanen innebär ett beslut om likvidation anses bolaget ha trätt i likvidation vid det tillfället. Medför rekonstruktionsplanen att andelar och fordringar byts ut mot andra andelar och fordringar anses en avyttring ha skett vid bytet. Om rekonstruktionsplanen medför att andelarna dras in eller på annat sätt upphör att existera utan att detta sker i samband med byte mot nya andelar jämföras det med likvidation (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 662138-08/111).

Fusion

När ett aktiebolag upplöses genom fusion enligt 23 kap. 1 § ABL eller 15 a kap. 1 § FRL anses aktien avyttrad (44 kap. 8 § IL). Reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL är tillämpliga. Detsamma gäller även ett utländskt bolag om

bolaget upplöses genom ett motsvarande förfarande. För ytterligare om fusioner, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336) avsnitt 16.

Utbyte av aktier

I praxis har utbyte av aktier inom ett och samma bolag inte betraktats som ett nyförvärv om aktieägarens rättsställning inte berörs därav. Exempel på detta är när aktier växlas mellan olika valörer men med ett sammanlagt oförändrat nominellt belopp eller då en viss aktieserie dras in för att stämplas om eller bytas ut mot en annan serie andelar. I RÅ84 1:1 byttes fria A-aktier mot fria B-aktier, varigenom röstvärdet på det ursprungliga innehavet starkt reducerades. Förfarandet innefattade dock inte någon förändring av bolagets totala aktiekapital. Inte heller medförde det någon ändring vare sig av den förmögenhetsmassa vari aktien utgjorde andel eller andelens storlek. Härigenom ansågs någon avyttring av A-aktierna inte ha skett.

I förhandsbeskedet RÅ 1996 ref. 73 innehade ett svenskt bolag aktier av en viss klass i ett s.k. SICAV-bolag i Luxemburg. Genom en sammanläggning skulle bolagets aktier bytas mot aktier med en annan placeringsinriktning. SRN ansåg att förfarandet innebar en avyttring eftersom den förmögenhetsmassa som bolaget genom aktieinnehavet hade del i skulle förändras och hänvisade samtidigt till RÅ84 1:1. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet.

Omvandling till europabolag

Omvandlingen av ett svenskt aktiebolag till ett europabolag innebär inte att aktiebolaget avvecklas eller att en ny juridisk person bildas. Därför föreligger ingen avyttring av andelarna den mening som avses i IL. Inte heller omvandling av ett europabolag till aktiebolag innebär en avyttring av andelar (prop. 2003/04:134 s. 19 f).

Sammanläggning av fonder

Vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder enligt 8 kap. 1 § lagen (2004:46) om investeringsfonder anses inte avyttring ha skett (48 kap. 18 § IL). För detta krävs att Finansinspektionen har lämnat tillstånd för en sådan sammanläggning eller delning. Sammanläggningar eller delningar som avser fonder bildade inom EES enligt UCITS-direktivet 85/611/EEG, senast ändrat genom Europaparlamentets och Rådets direktiv 2008/18/EG, där sammanläggningen har godkänts av behörig myndighet i det aktuella landet, omfattas av skattefriheten (48 kap. 18 § IL). För tid före 2008 ska bedömningen göras med stöd av RÅ 2006 ref. 38, se Handledning för internationell beskattning (SKV 352), utgåva 13.

Regleringen i 48 kap. 18 § IL medför att andra utländska investeringsfonder inte omfattas av regeln varför en sammanläggning eller delning av dessa utländska investeringsfonder medför att avyttring anses ha skett.

10.3.3.2 Beskattningstidpunkt m.m.

Kapitalvinster

Kapitalvinster ska som huvudregel tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras (44 kap. 26 § IL). Kapitalvinster på grund av valutakursförändringar vid betalning av skulder i utländsk valuta ska emellertid tas upp som intäkt det beskattningsår då återbetalningen görs (54 kap. 5 § IL), se avsnitt 10.3.3.5.

Tilläggs- köpeskillning

Om köpeskillingen inte är bestämd utan beroende av en framtida händelse, kan det slutliga resultatet av affären inte beräknas för det beskattningsår då avyttring sker. Är någon del av köpeskillingen känd under avyttringsåret beskattas den då, tillkommande belopp däremot ska beskattas vid taxeringen för det år eller de år då den kan beräknas (44 kap. 28 § IL).

Beskattningen av tilläggsköpeskillning ska ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret. Det är emellertid det senare taxeringsårets skattesats som ska tillämpas.

En kapitalvinst som beror på en tilläggsköpeskillning som utbetalas först när en person blivit obegränsat skattskyldig är inte skattepliktig om personen var begränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten och inte var skattskyldig då för avyttringen enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL (Skatteverket 2008-04-03, dnr 131 185310-08/111).

Kapitalförluster

Avdrag för förlust medges när den är definitiv (44 kap. 26 § IL). Om tilläggsköpeskillning ska erläggas och beloppets storlek är okänt, får eventuell förlust inte dras av förrän den slutliga köpeskillingen bestämts (44 kap. 26 § andra stycket IL). Är tilläggsköpeskillningen maximerad till ett visst belopp får så stor del av förlusten dras av för avyttringsåret som motsvarar vad som med säkerhet kommer att vara förlust. Återstoden av förlusten kvittas mot tilläggsköpeskillningen för det år då denna bestäms (Skatteverket 2007-03-26, dnr 131 175287-07/111).

En kapitalförlust som blir definitiv först när en person blivit obegränsat skattskyldig är inte avdragsgill om personen var begränsat skattskyldig vid avyttringstidpunkten och inte var

skattskyldig då för avyttringen enligt 3 kap. 19–20 §§ IL (Skatteverket 2008-04-03, dnr 131 185310-08/111).

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation (44 kap. 7 § första stycket IL). Avdrag för kapitalförlusten medges emellertid inte förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv (44 kap. 26 § andra stycket IL). Detta innebär att avdraget normalt medges när likvidationen avslutats. Kan förlustens storlek bestämmas vid en tidigare tidpunkt ska avdrag dock medges redan då (RÅ 1998 ref. 25)

Exemptavtal

I 9 kap. 5 § IL finns en bestämmelse som reglerar att en utgift inte får dras av när en inkomst inte beskattas här i landet till följd av en bestämmelse i skatteavtal. En kapitalförlust är inte en utgift för förvärv av en inkomst, men om ersättningen för försäljningen av en tillgång inte ska tas upp på grund av bestämmelse i skatteavtalet medför detta att vare sig de utgifter som är förknippade med försäljningen eller de utgifter som ingår i omkostnadsbeloppet får dras av med hänsyn till bestämmelsen i 9 kap. 5 § IL. Därmed uppkommer inte ett underskott vid kapitalvinstberäkningen, som kan leda till en kapitalförlust, som i sin tur kan kvittas mot annan kapitalvinst eller medföra skattereduktion (Skatteverket 2009-12-15, dnr 131 903797-09/111).

10.3.3.3 Utländska delägarätter m.m.

Kapitalvinstberäkning

Kapitalvinstberäkning vid avyttring av utländska delägarätter, liksom av svenska delägarätter där betalning erläggs i utländsk valuta, sker helt och hållet enligt reglerna i 48 kap. IL. Omkostnadsbeloppet beräknas enligt genomsnittsmetoden och räknas om till svenska kronor per förvärvsdagen på samma sätt som kursen vid tiden för avyttringen används för att beräkna försäljningsersättningens storlek. Om ersättningen växlas till svenska kronor inom 30 dagar från avyttringen, ska kursen på växlingsdagen i stället användas för beräkningen av värdet på ersättningen för den avyttrade egendomen (44 kap. 16 § IL), se även avsnitt 10.2.2.

Andelar i europabolag, EGTS och SCE-förening utgör delägarätter och beskattas vid avyttring enligt reglerna i 48 kap. IL, jfr avsnitt 10.2.1.

Marknadsnoterade utländska delägarätter

Omkostnadsbeloppet på marknadsnoterade delägarätter får bestämmas till 20 % av försäljningssumman. Detta gäller dock inte optioner och terminer och inte heller vissa teckningsrätter, fondaktierätter, inlösenrätter och säljrätter (48 kap. 15 § IL).

Andelar räknas som marknadsnoterade om de är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES-området eller utan att vara upptagna till handel på en sådan marknad är föremål för annan fortlöpande notering av marknadsmässig omsättning som hålls allmänt tillgänglig (48 kap. 5 § IL). Marknadsnoterade utländska aktier behandlas på samma sätt som svenska marknadsnoterade aktier och schablonregeln kan användas som alternativ för att bestämma omkostnadsbeloppet på tillgången.

**Aktieindex-
obligationer**

En aktieindexobligation är ett löpande skuldebrev, som vanligtvis inte ger någon årlig ränta. Skuldebrevets avkastning bestäms i stället av utvecklingen av ett visst aktieindex och utbetalas på lånets slutdag. Om ingen del av avkastningen är garanterad och den betalas ut vid inlösen vid löptidens slut ska hela värdeökningen beskattas som kapitalvinst enligt reglerna för delägarätter. Ingen del anses utgöra ränta (RÅ 1994 ref. 26 I). Om däremot någon del av avkastningen är garanterad beskattas denna del som ränta (RÅ 2003 ref. 48). Vid tillämpning av skatteavtal anser Skatteverket att eftersom en aktieindexobligation är ett löpande skuldebrev så faller avkastningen in under ränteartikeln i skatteavtalen. Om obligationen avyttras under löptiden blir i stället artikeln om realisationsvinst tillämplig (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 703562-09/111).

En aktieindexobligation som är utgiven i annan valuta än svenska kronor och i vilken betalning sker i annan valuta ska anses vara en utländsk fordringsrätt.

Kvittning

Kapitalförlust på marknadsnoterade delägarätter, utom andelar i räntefonder, får dras av i sin helhet från vinster på motsvarande egendom (48 kap. 20 § IL). Denna kvittningsrätt gäller oberoende av om värdepapperna är svenska eller utländska.

**Terminer,
optioner m.m.**

Även andra utländska delägarätter såsom terminer och optioner avseende aktie eller aktieindex behandlas på samma sätt som motsvarande svenska delägarätter.

Förlust

Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter får kvittas mot kapitalvinster på motsvarande egendom, medan kapitalförluster på onoterade andelar först ska kvoterats till fem sjättedelar innan de får kvittas mot vinster på nämnda slag av egendom. Förlust som kvarstår efter kvittning kvoterats och avdrag medges med 70 %. Kapitalförluster på premieobligationer och onoterade fordringar reduceras till 70 % (48 kap. 23–24 §§ IL). Avdrag för kapitalförlust på marknadsnoterade

fordringar i svenska kronor medges med 100 %, se även avsnitt 10.3.3.4.

Vid förlust på inte marknadsnoterad andel i utländskt företag ställs särskilda krav på den skattskyldige att visa att fråga är om verklig förlust (prop. 1996/97:45 s. 61).

10.3.3.4 Utländska fordringsrätter

Med svensk fordringsrätt avses fordran i svenska kronor (48 kap. 3 § IL). Detta gäller oavsett om de är utfärdade av svenska eller utländska företag. En valutaobligation i svenska kronor där avkastningen är beroende av utvecklingen av en annan valuta ska beskattas som en svensk fordringsrätt. En råvaruobligation i svenska kronor där avkastningen är beroende av utvecklingen av ett råvaruindex ska också beskattas som en svensk fordringsrätt.

Med utländsk fordringsrätt avses fordran i utländsk valuta (48 kap. 4 § IL). Detta gäller såväl vanliga obligationer och premieobligationer som konvertibler, vinstandelslån och optionslån. Regleringen omfattar även privata fordringar, banksparande, reverser, bank- och hypotekslån. Bestämmelserna om utländska fordringsrätter tillämpas också på utländsk valuta och på termin, option och liknande avtal vars underliggande tillgångar kan hänföras till utländsk valuta, fordran i utländsk valuta eller termin, option och liknande avtal som avser index beroende av sådan valuta. En aktieindexobligation som är utgiven i annan valuta än svenska kronor och i vilken betalning sker i annan valuta ska anses vara en utländsk fordringsrätt.

Konvertibler

Konvertibler utställda i svenska kronor är delägarätter (48 kap. 2 § IL). Konvertibler utställda i utländsk valuta är däremot en utländsk fordringsrätt (48 kap. 4 § IL). Konvertering av en konvertibel till en aktie utlöser inte någon beskattning (44 kap. 10 § IL). När aktien sedermera säljs beskattas vinsten uteslutande enligt reglerna för delägarätter (48 kap. IL). Detta gäller även utländska andelar. Det kan alltså vara av avgörande betydelse om avyttring sker före eller efter konvertering.

Optionslån i utländsk valuta

Vid avyttring av skuldebrev som emitterats i förening med en optionsrätt (köp- eller teckningsoption) ska själva skuldebrevet, om det är utställt i utländsk valuta, anses vara en utländsk fordringsrätt (48 kap. 4 § IL) och optionsrätten en delägar rätt (48 kap. 2 § IL). Skuldebrev och optionsrätt beskattas alltid som två separata värdepapper även om options-

rätten inte har avskiljts. Har skuldebrevet förvärvats i förening med optionsrätten ska anskaffningsutgiften fördelas med tillämpning av den s.k. restvärdeometoden i 48 kap. 14 § IL. Detta gäller såväl köp- som teckningsoptioner.

**Valutaterminer,
valutaoptioner
m.m.**

Samtliga derivatinstrument, som optioner och terminer, där den underliggande tillgången utgörs av utländsk valuta, fordran i utländsk valuta eller är hänförlig till ett index i utländsk valuta beskattas enligt 48 kap. 4 § IL som en fordran i utländsk valuta.

Utländsk valuta

Reglerna tillämpas också när kontanter används för betalning eller växling till annan valuta eller mellan skilda utländska valutor. Vid växling av t.ex. GBP till USD kapitalvinstbeskattas således avyttringen av pund.

Avyttring

Skattskyldigheten inträder vid avyttring av utländsk valuta. Vad gäller t.ex. ett konto i utländsk valuta i bank ska varje uttag anses utgöra en avyttring för kontohavaren och varje insättning på kontot behandlas som ett förvärv av det insatta beloppet. Skulle kontohavaren låta ränta som är tillgänglig för lyftning stå kvar på kontot anses även detta utgöra en insättning.

När valutan är anknuten till en fordran är det avyttringen av denna tillgång som utlöser beskattningen. Detta sker t.ex. när en obligation, konvertibelt skuldebrev eller annan fordran överläts till någon annan. Beskattningen träffar både kursförändringen och annan värdeförändring. Om någon förvärvat t.ex. en osäker fordran till reducerat pris och sedan får betalt fullt ut är mellanskillnaden en skattepliktig kapitalvinst.

Såsom avyttring räknas inlösen av en fordran, dvs. när låntagaren återbetalar sin skuld. Även amortering av en skuld anses som delavyttring av en fordran sedd ur långivarens synvinkel (RÅ 1977 ref. 39). I dessa fall är det endast valutakursförändringen som blir föremål för beskattning.

**Valutakurs-
förändring**

Vid kursvinstberäkningen ska långivaren som intäktspost ta upp värdet av det återbetalade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid återbetalningstillfället. Som avdragspost upptas värdet av det utlånade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid utlåningstillfället.

Har fordran uppkommit genom utlåning vid flera tillfällen får värdet av det utlånade beloppet (= avdragsposten) beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden enligt 48 kap. 7 § IL.

Återbetalas endast en del av fordran ska den på den utlånade summan belöpande andelen av återbetalat belopp proportioneras fram.

Kapitalvinstberäkning

Kapitalvinst och kapitalförlust vid avyttring av fordringar i utländsk valuta beräknas med tillämpning av de allmänna reglerna om beräkning av kapitalvinst i 44 kap. IL och genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL. Anskaffningsutgift och försäljningsersättning räknas om till svenska kronor. Därmed kommer eventuell valutakursvinst eller valutakursförlust att beaktas i samma kapitalvinstberäkning som marknadsvärdeförändringen. Se även avsnitt 10.2.2 vid kantrubriken 30-dagarsregeln.

Kvotering av förluster

Kapitalförluster på utländska fordringsrätter är avdragsgilla till 70 % oavsett om fordringsrätten är marknadsnoterad eller inte (48 kap. 24 § IL). Skatteverket anser att det faktum att inkomstskattelagens regler om avdrag för förlust på fordringsrätter i utländsk valuta är kvoterade till 70 % medan fullt avdrag medges för kapitalförluster på marknadsnoterade fordringsrätter i svenska kronor (utom premieobligationer) motverkar innehavet av marknadsnoterade fordringsrätter i utländsk valuta. Reglerna utgör således en restriktion för fria kapitalrörelser enligt EU-rätten. Förluster på marknadsnoterade utländska fordringsrätter som t.ex. fordringar i utländsk valuta eller optioner eller terminer med utländsk valuta som underliggande egendom är avdragsgilla i inkomstslaget kapital med hela beloppet utan kvotering till 70 %. Detta gäller oavsett vilket land valutan härrör från (Skatteverket 2009-04-22, dnr 131 346922-09/111).

Resevaluta

Kapitalförlust på sådan utländsk valuta eller fordran i utländsk valuta som är avsedd för den skattskyldiges personliga levnadskostnader under en tillfällig vistelse utomlands är inte avdragsgill (48 kap. 19 § andra stycket IL). Å andra sidan är kapitalvinster på sådana tillgångar inte heller skattepliktiga (48 kap. 6 § IL). Undantaget omfattar även resecheckar. Skattefriheten avser sedvanliga löpande reseutgifter under en begränsad period. Skattefriheten begränsas normalt till vistelser i utlandet under högst sex månader. För dem som beskattas i Sverige även vid längre utlandstjänstgöringar, t.ex. svenska diplomater, kan regeln tidsmässigt utsträckas ytterligare (prop. 1990/91:54 s. 208 samt 316 f.)

Det är avsikten med innehavet av utländsk valuta som är avgörande vid beskattningen. Detta innebär att även återväxling vid hemkomsten av resevaluta som blivit över efter resan inte ska beskattas eftersom valutan förvärvats i avsikt att användas för personliga levnadskostnader under utlandsresan.

Undantaget gäller dock bara för normala personliga levnads-kostnader och tillämpas inte vid t.ex. inköp i utlandet av mer värdefulla kapitaltillgångar.

10.3.3.5 Kursvinster och kursförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta

Kursvinst och kursförlust vid betalning av skulder i utländsk valuta beskattas som kapitalvinst och kapitalförlust enligt 41 kap. 2 § IL. Bestämmelserna om hur kapitalvinsten och kapitalförlusten ska beräknas finns i 54 kap. IL. Kursvinst på en skuld uppkommer när värdet av det ursprungligen lånade beloppet är högre än det belopp låntagaren betalar tillbaka när lånet löses.

Valutakursförändring

Vid återbetalning av skuld (inlösen/amortering) är det enbart vinst/förlust på grund av valutakursförändring som blir föremål för beskattning. Andra värdeförändringar på skulder ska inte beskattas och är inte heller avdragsgilla.

Kapitalvinster på skulder i utländsk valuta som är avsedda för den skattskyldiges personliga levnads-kostnader under vistelse i utlandet är inte skattepliktiga (54 kap. 4 § IL). Kapitalförluster på sådana skulder är inte heller avdragsgilla (54 kap. 6 § IL).

Gäldenärsbyte

Med betalning av skuld jämställs att skulden mot ersättning övertas av annan låntagare. Sådant gäldenärsbyte utlöser beskattning hos den ursprunglige låntagaren (54 kap. 2 § IL).

Omsättning

Omsättning av ett lån i utländsk valuta utlöser normalt inte någon kursvinstbeskattning, dvs. om lånetiden förlängs med i övrigt oförändrade villkor.

Beskattningstidpunkt

Kapitalvinster vid betalning av skulder i utländsk valuta ska tas upp som intäkt det beskattningsår återbetalningen görs (54 kap. 5 § IL).

Beräkning av vinst/förlust

Låntagarens kursvinstberäkning är i princip en spegelbild av motsvarande beräkning för långivaren. Låntagaren ska som intäkts-post ta upp värdet av det återbetalade/amorterade beloppet, omräknat till svenska kronor, vid utlåningstillfället. Som avdrags-post tas upp värdet av motsvarande belopp, omräknat till svenska kronor, vid amorteringstillfället. Det återbetalade beloppets värde vid utlåningstillfället får i förekommande fall beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden (54 kap. 3 § IL), dvs. för låntagarens del vid beräkning av intäkts-posten. Detta gäller i de fall när låntagaren lånat upp det återbetalade beloppet vid flera tillfällen och till olika kurser.

Kapitalrabatt o.d. I undantagsfall kan låntagarens vinst på ett lån i utländsk valuta bero på andra faktorer än ändrade valutakurser. Långivaren kan t.ex. erbjuda en viss kapitalrabatt i fall låntagaren går med på att återbetala lånet i förtid. Sådan värdeförändring ska inte kapitalvinstbeskattas.

Exempel

Lån år 1: 100 000 USD till kurs 7 SEK =	700 000 SEK
Lån år 2: <u>100 000 USD</u> till kurs 5 SEK =	<u>+ 500 000 SEK</u>
200 000 USD =	1 200 000 SEK

Genomsnittlig upplåningskostnad	6 SEK/USD
---------------------------------	-----------

Återbetalning

år 3: 190 000 USD till kurs 5 SEK =	950 000 SEK
(Kapitalrabatt 10 000 USD)	

Intäktspost	190 000 x 6 =	1 140 000 SEK
-------------	---------------	---------------

Avdragspost	190 000 x 5 =	<u>- 950 000 SEK</u>
-------------	---------------	----------------------

Valutakursvinst		190 000 SEK
-----------------	--	-------------

Räntetillägg Kostnad för förtida återbetalning av lån, s.k. räntetillägg, räknas som ränta (42 kap. 7 § IL) och är således i princip avdragsgill. Detta gäller även skuld i utländsk valuta.

Kapitalförluster Enligt inkomstskattelagen är kapitalförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta avdragsgilla med 70 % av förlusten (54 kap. 6 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen anser att bestämmelsen om kvotering av avdrag för förlust på skuld i utländsk valuta utgör en restriktion för kapitalrörelser mellan EU:s medlemsstater som är förbjuden och att den inte kan rättfärdigas. Fullt avdrag ska därför medges för valutakursförluster på skulder i sådan utländsk valuta som härrör från ett EU-land (RÅ 2009 ref. 33).

Eftersom bestämmelserna om fria kapitalrörelser i EES-fördraget i detta avseende överensstämmer med EUF-fördraget anser Skatteverket att fullt avdrag även ska medges för valutakursförluster på skulder i sådan utländsk valuta som härrör från ett land inom EES-området. EUF-fördragets bestämmelser om kapitalrörelser gäller även gentemot tredjeland. Skatteverket anser därför att fullt avdrag för valutakursförluster på skulder i utländsk valuta alltid ska medges, även då den utländska valutan härrör från ett land utanför EES-området. Reglerna om full avdragsrätt för kapitalförluster på skuld i utländsk valuta gäller även för tidigare taxeringsår än 2009 (Skatteverket 2009-04-22, dnr 131 359928-09/111).

Vid amortering ska varje betalning redovisas för sig. Valutakursvinster och valutakursförluster får inte kvittas mot varandra, inte ens om det rör sig om samma utländska valuta.

Korglån

Från nämnda huvudregel finns ett undantag för det fall ett lån avser flera valutor, s.k. korglån. I sådant fall behandlas korglånet som en skuld. Detta innebär att det ska göras en gemensam valutaberäkning för valutorna i ”korgen”.

10.3.3.6 Andel i investeringsfond

Kapitalvinstberäkning

Försäljning av andel i en investeringsfond kapitalvinstbeskattas enligt reglerna för delägarätter (48 kap. 2 § IL). Kapitalförluster på marknadsnoterade andelar i investeringsfond som innehåller endast svenska fordringsrätter ska dras av i sin helhet (48 kap. 21 § IL). Kapitalförluster på marknadsnoterade andelar i investeringsfonder som innehåller utländska fordringsrätter regleras i 48 kap. 20 § IL och ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på andra marknadsnoterade delägarätter än de som anges i 48 kap. 21 § IL och icke marknadsnoterade andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer. Eventuell återstående förlust är avdragsgill till 70 % (48 kap. 24 § IL). Samma regler gäller för marknadsnoterade andelar i andra utländska investeringsfonder.

Genomsnittsmetoden alternativt schablonregeln ska användas vid beräkning av anskaffningsutgiften.

Med avyttring likställs att andelarna löses in av fonden. Även vid upplösning av en fond och utskiftning av fondens medel anses avyttring föreligga. Ägarna anses ha avyttrat sina andelar för belopp som motsvarar det utskiftade värdet.

Vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder enligt 8 kap. 1 § lagen (2004:46) om investeringsfonder anses inte avyttring ha skett (48 kap. 18 § IL). För detta krävs att Finansinspektionen har lämnat tillstånd för en sådan sammanläggning eller delning. Sammanläggningar eller delningar som avser fonder bildade inom EES enligt UCITS-direktivet 85/611/EEG, senast ändrat genom Europaparlamentets och Rådets direktiv 2008/18/EG, där sammanläggningen har godkänts av behörig myndighet i det aktuella landet, omfattas av skattefriheten (48 kap. 18 § IL). För tid före 2008 ska bedömningen göras med stöd av RÅ 2006 ref. 38, se Handledning för internationell beskattning (SKV 352), utgåva 13.

Regleringen i 48 kap. 18 § IL medför att andra utländska investeringsfonder inte omfattas av regeln varför en samman-

läggning eller delning av dessa utländska investeringsfonder medför att avyttring anses ha skett.

10.3.3.7 Utländskt lotteri och utländska premieobligationer

Utlottade vinster

Vinster i utländska lotterier, inklusive toto och tips är skattepliktiga om de överstiger 100 kr. Vinster som uppgår till högst 100 kr är skattefria. Detsamma gäller vinster vid vinstdragning på utländska premieobligationer (42 kap. 25 § IL). Vinster i utländskt lotteri som anordnas inom EES och vinst vid vinstdragningar på utländska premieobligationer som har ställts ut i ett land inom EES är dock skattefria (8 kap. 3 § IL).

Vinster i utländska lotterier anordnade utanför EES och vinst vid vinstdragningar på utländska premieobligationer som har ställts ut i ett land utanför EES beskattas i inkomstslaget kapital, såvida de inte utgör inkomst av näringsverksamhet. Avdrag medges inte för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri (42 kap. 25 § IL).

Vinster från poker och andra spel som bedöms utgöra lotteri är skattefria om spelet anordnats inom EES (Skatteverket 2005-01-31, dnr 130 19427-05/111). Om spelet tillhandahålls över Internet kan det uppstå svårigheter att bedöma om spelet anordnats inom EES. Skatteverket anser att spelet ska anses vara anordnat där den huvudsakliga verksamheten är förlagd för att organisera och styra det specifika spelet. Det bör i första hand ankomma på spelaren att vid behov inhämta uppgifter om var anordnaren förlagt sin verksamhet (Skatteverket 2009-06-16, dnr 131 514337-09/111).

Kapitalvinst, utländska premieobligationer

Kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av premieobligationer utställda i utländsk valuta beskattas i inkomstslaget kapital som fordringar i utländsk valuta (48 kap. 4 § IL). Det innebär att kapitalvinster är fullt skattepliktiga oavsett innehavstid, medan kapitalförluster är avdragsgilla till 70 % (48 kap. 24 § IL).

10.3.3.8 Avyttring av andra tillgångar

Andra tillgångar

Andelar i utländska delägarbeskattade juridiska personer

I 52 kap. IL regleras avyttring av andra tillgångar än sådana som avses i 45, 46, 48 och 50 kap. Hit hör handel med råvaror (guld, koppar, kaffe, socker, olja etc.) på utländska börser där flera mäklare förmedlar affärer eller handlar i kommission för svenska investerares räkning, men även icke yrkesmässig försäljning av t.ex. smycken, ädelstenar, konst, frimärksamlingar, båtar, kapitalförsäkringar, gruvrätter, copyrights

och royalties. Även försäljning av andelar i utländska delägarbeskattade juridiska personer behandlas som avyttring av annan tillgång. Lägg märke till att avyttring av andelar i EEIG beskattas enligt 50 kap. IL, dvs. enligt samma regler som gäller för svenska handelsbolag, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 34.

Tillgångarna kan delas in i tillgångar för personligt bruk och sådana tillgångar som till övervägande del är av investeringskaraktär. För kapitalvinstreglerna avseende försäljning av andra tillgångar, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 36.

10.4 Begränsad skattskyldighet

10.4.1 Skattskyldighet m.m.

En begränsat skattskyldig person är skattskyldig här för de inkomster som finns särskilt uppräknade i lag. Vad gäller inkomst av kapital finns de skattepliktiga inkomsterna specificerade i 3 kap. 18–20 §§ IL.

Skattskyldigheten omfattar positivt räntefördelningsbelopp, löpande inkomster från privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt i Sverige, kapitalvinst på näringsfastighet eller på privat- eller näringsbostadsrätt i Sverige, återfört uppskovsbelopp och schablonintäkt enligt 47 kap. IL, utdelning från svensk ekonomisk förening samt kapitalvinst på de delägarätter m.m. som specificeras i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL.

Exemptavtal

En kapitalförlust och ett negativt räntefördelningsbelopp ska dras av om en motsvarande vinst respektive positivt räntefördelningsbelopp skulle ha varit skattepliktigt för den som är begränsat skattskyldig (3 kap. 20 § IL). När en kapitalvinst är skattepliktig enligt intern rätt, men undantas från beskattning i Sverige med stöd av skatteavtal gäller följande. I 9 kap. 5 § IL finns en bestämmelse som reglerar att en utgift inte får dras av när en inkomst inte beskattas här i landet till följd av en bestämmelse i skatteavtal. En kapitalförlust är inte en utgift för förvärv av en inkomst, men om ersättningen för försäljningen av en tillgång inte ska tas upp på grund av bestämmelse i skatteavtalet medför detta att vare sig de utgifter som är förknippade med försäljningen eller de utgifter som ingår i omkostnadsbeloppet får dras av med hänsyn till bestämmelsen i 9 kap. 5 § IL. Därmed uppkommer inte ett underskott vid kapitalvinstberäkningen, som kan leda till en kapitalförlust, som i sin tur

kan kvittas mot annan kapitalvinst eller medföra skattereduktion (Skatteverket 2009-12-15, dnr 131 903797-09/111).

10.4.2 Löpande kapitalinkomster och avdrag

10.4.2.1 Ränta

Begränsat skattskyldig person är inte skattskyldig för ränta som är hänförlig till inkomstslaget kapital.

Om räntan däremot räknas som inkomst av näringsverksamhet som är skattepliktig i Sverige är räntan skattepliktig både till statlig och kommunal inkomstskatt. Till inkomst av näringsverksamhet hänförs t.ex. ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och ränta på kundfordringar.

Kontrolluppgift enligt 8 kap. LSK avseende ränteinkomster och fordringsrätter ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). I kontrolluppgiften ska bl.a. uppgift lämnas om mottagarens utländska skatteregistreringsnummer, s.k. TIN-nummer (tax identification number), eller motsvarande.

10.4.2.2 Utdelning från svenskt aktiebolag och svensk investeringsfond

Kupongskatt

Begränsat skattskyldig person är skattskyldig för utdelning från svenska aktiebolag och svenska investeringsfonder (4 § KupL). Kupongskatten ersätter i dessa fall inkomstskatten. Skatteverket anser att utbetalning från ett bolag till begränsat skattskyldig fysisk person i samband med likvidation ska beskattas som utdelning enligt 2 § andra stycket KupL och att EUF-fördragets bestämmelser måste beaktas vid beskattningen (Skatteverket 2004-10-12, dnr 130 598782-04/111). Se vidare avsnitt 11.

Är utdelning hänförlig till näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet tillämpas i stället bestämmelserna i IL.

10.4.2.3 Utdelning från svensk ekonomisk förening

En begränsat skattskyldig som är medlem i en svensk ekonomisk förening, som inte är ett privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL, är skattskyldig för utdelning på andelarna enligt 3 kap. 18 § första stycket 13 IL.

Om det är fråga om ett bostadsföretag, som inte är ett privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL (s.k. oäkta bostadsföretag), ska som utdelning tas upp hyresvärdet för disponerad lägenhet (se avsnitt 12.3.2.2). Någon skattskyldighet för inkomst från uthyrning i andra hand föreligger

inte för en begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § IL, såvida det inte rör sig om näringsverksamhet.

Om ett utländskt bostadsföretag äger en fastighet i Sverige och upplåter lägenheter med nyttjanderätt till sina delägare utgör det utländska bostadsföretaget inte ett privatbostadsföretag vid tillämpningen av 3 kap. 18 § första stycket 10 IL, eftersom endast svenska bostadsföretag omfattas av definitionen i 2 kap. 17 §, utom vid tillämpningen av 46 och 47 kapitlen IL (Skatteverket 2007-11-23, dnr 131 674273-07/111). Med anledning av detta kan varken inkomster på grund av uthyrning eller utdelning från det utländska bostadsföretaget beskattas med stöd av IL.

Skattelättnad

Fr.o.m. inkomståret 2006 är de s.k. lättnadsreglerna slojade och ersatta av lägre kapitalskatt för utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade bolag (42 kap. 15 a § IL). De gamla reglerna gäller dock t.o.m. utgången av år 2011 för andelar i svenska bostadsföretag som inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 § IL (övergångsreglerna till SFS 2005:1136 samt SFS 2008:829). För närmare beskrivning av lättnadsreglerna, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 25.

10.4.2.4 Avdrag

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster får dras av som kostnad för den som är begränsat skattskyldig. Även kapitalförluster får dras av om motsvarande vinst skulle vara skattepliktig. Utgifter som ska hänföras till andra inkomster än sådana för vilka skattskyldighet råder är inte avdragsgilla. Vad avser begränsat skattskyldig får avdrag endast ske om den inkomst till vilken utgiften hänför sig ska beskattas i Sverige.

Ränteutgifter

Den generella avdragsrätten för ränteutgifter i inkomstslaget kapital gäller endast för obegränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga medges endast avdrag för skuldränta om ränteutgiften utgör en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster. Räntor på lån för privat konsumtion är således inte avdragsgilla för den som är begränsat skattskyldig (42 kap. 1 § IL). Ränta på lån som har tagits upp för att finansiera köp av svenska aktier har inte ansetts som utgift för förvärv av den kapitalvinst som uppkommer när aktierna avyttras (RÅ 2001 ref. 1). Ränteutgifter för privatbostad är avdragsgilla till den del räntekostnaden belöper på den tid bostaden varit uthyrd (RÅ 2004 ref. 43).

Den som är begränsat skattskyldig och har inkomster som är skattepliktiga enligt SINK eller A-SINK och väljer att bli

beskattad enligt IL och den som är skattskyldig för näringsverksamhet från fast driftställe eller fastighet i Sverige har möjlighet att göra avdrag för räntor som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (3 kap. 18 § första stycket 1, 2 och 3). Förutsättningarna för detta är att man är bosatt i en utländsk stat inom EES och att räntorna har betalats under den tid som man varit bosatt där. Avdrag medges till den del ränteutgifterna inte har kunnat dras av i hemlandet (42 kap. 1 § tredje stycket IL). Skatteverket anser att lagtextens ordalydelse ”kunnat dras av” innebär att det inte finns någon valfrihet för den som är begränsat skattskyldig att fritt fördela ränteutgifterna mellan hemlandet, inom EES, och Sverige. Skatteverket anser således att om det funnits en rätt att dra av ränteutgifterna i hemlandet så har dessa kunnat dras av enligt IL (Skatteverket 2010-05-24, dnr 131 354206-10/111).

Det krävs dessutom att överskottet av förvärvsinkomsterna i Sverige eller andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige (42 kap. 1 § tredje stycket). Skatteverket anser att med överskott av förvärvsinkomster i Sverige avses det överskott i inkomstslagen 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 (Skatteverket 2005-03-03, 130 89071-05/111).

In- och utflyttning

För beskattningsår när skattskyldig flyttat in i eller ut ur riket gäller följande. Tidpunkten under beskattningsåret för betalning av skuldränta är avgörande bara när det gäller en obegränsat skattskyldigs rätt till avdrag för sådana skuldräntor som inte utgör en utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst. Avdrag för räntor på lån för privat konsumtion kan därför endast medges för sådana räntor som betalats under den tid den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Avdrag för utgiftsräntor som utgör utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst kan däremot medges oberoende av när de betalats under beskattningsåret under förutsättning att inkomsten är skattepliktig

Exemptavtal

Ytterligare en begränsning i avdragsrätten finns i 9 kap. 5 § IL. Avdrag medges inte för utgift som är hänförlig till inkomst som på grund av skatteavtal ska undantas från beskattning i Sverige (exemptavtal).

**Förvaltnings-
utgifter**

En begränsat skattskyldig kan i normalfallet inte få avdrag för förvaltningsutgifter i inkomstslaget kapital. Anledningen till

detta är att avkastning i dessa fall, med undantag för utdelning från svensk ekonomisk förening, inte är skattepliktig enligt IL. Utdelning, med angivet undantag, träffas av kupongskatt enligt KupL och ränta är inte skattepliktig för begränsat skattskyldig.

Underskott

Underskott i inkomstslaget kapital ger rätt till skattereduktion. Underskottet måste utnyttjas det år det uppkommer och får således inte sparas till ett senare beskattningsår.

10.4.3 Kapitalvinster och kapitalförluster

10.4.3.1 Skattskyldighet m.m.

Skattskyldighet

Fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig i Sverige för kapitalvinst dels vid avyttring av fastighet och privat- och näringsbostadsrätt här i riket, dels vid avyttring av aktier och vissa andra delägarätter samt fordringsrätter i svenska företag, enligt den s.k. tioårsregeln (3 kap. 19 § IL).

En begränsat skattskyldigs vinst vid försäljning av fastighet och privat- och näringsbostadsrätt belägna i Sverige är alltid skattepliktig i Sverige utan någon tidsgräns. Resultatet beräknas enligt samma regler som för en obegränsat skattskyldig, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 26–28.

10.4.3.2 Delägarätter m.m. – tioårsregeln

**Delägarätter,
fordringsrätter**

En person som är begränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig för de i 3 kap. 19 och 19 a §§ IL angivna kapitalvinsterna om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår när avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten omfattar delägarätter enligt 48 kap. 2 §, andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer men inte andelar i investeringsfonder. För avyttringar före den 1 januari 2008 gällde tioårsregeln bara svenska värdepapper, se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), utgåva 12.

När det gäller kapitalvinsterna i 3 kap. 19 § IL kan de vara skattepliktiga både i inkomstslaget kapital respektive tjänst på grund av de särskilda regler som gäller för fåmansföretag (se nedan vid kantrubriken fåmansföretag). För skattskyldigheten saknar det betydelse till vilket inkomstslag vinsten är att hänföra

Aktieindexobligationer utställda i svenska kronor utgör sådana delägarätter som anges i 48 kap. 2 § IL (Skatteverket 2009-12-11, dnr 131 703562-09/111).

Skattskyldighet föreligger således inte för kapitalvinst vid avyttring av obligationer och andra fordringsrätter eller för kapitalvinst vid avyttring av andelar i investeringsfonder. Till investeringsfonder räknas bl.a. aktiefonder.

**Oäkta
bostadsföretag**

En försäljning av en andel (bostadsrätt) i en juridisk person, som inte är privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL, behandlas enligt reglerna om avyttring av delägarätter i 48 kap. IL eller, om fråga inte är om sådan delägar rätt som räknas upp i 48 kap. 2 § IL, enligt reglerna om andra tillgångar i 52 kap. IL.

En begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinsten vid avyttring av aktier/andelar i ett svenskt s.k. oäkta bostadsföretag enligt 3 kap. 19 § IL under de tio år som följer efter det år han upphörde att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Fr.o.m. inkomståret 2008 är en begränsat skattskyldig, genom en ändring i 3 kap. 19 § IL, skattskyldig även vid försäljning av delägarätter i utländska företag och andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, om de förvärvats under tiden som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Se vidare avsnitt 12.3.2.

Handelsbolag

Ett handelsbolags överskott, inklusive kapitalvinster och kapitalförluster, fördelas på delägarna och beskattas hos dessa i inkomstslaget näringsverksamhet. Om delägaren är en fysisk person så ska dock vinster och förluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter redovisas i inkomstslaget kapital (5 kap. 3 § och 13 kap. 4 § IL).

Om handelsbolaget har ett fast driftställe och inkomsten vid avyttring av delägarätter ska hänföras till det fasta driftstället beskattas vinsten som inkomst av näringsverksamhet hos delägaren (3 kap. 18 § första stycket 3 IL). Det finns i detta fall inte något krav på att den skattskyldige delägaren är obegränsat skattskyldig eller har varit bosatt i Sverige vid någon tidpunkt.

Om handelsbolaget saknar fast driftställe i Sverige och delägaren är en fysisk person, som är begränsat skattskyldig, måste delägarens skattskyldighet för kapitalvinst på grund av

avyttring av delägarätter bedömas utifrån reglerna i 3 kap. 19 § IL.

Fåmansföretag

Som huvudregel vid avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag (såväl svenska som utländska) ska den del av kapitalvinsten som överstiger det sparade utdelningsutrymmet tas upp i inkomstslaget tjänst (57 kap. 21 § IL). En begränsat skattskyldig person som säljer kvalificerade andelar inom den tioårsperiod som anges i 3 kap. 19 § IL ska fördela eventuell kapitalvinst mellan tjänst och kapital enligt reglerna i 57 kap. IL. Sparat utdelnings- och lättnadsutrymme får beräknas för de år personen varit begränsad skattskyldig och lämnad utdelning ska beaktas. Blankett K10 ska lämnas (Skatteverket 2009-01-29, dnr 131 109683-09/111).

Tioårsregeln

En fysisk person är skattskyldig för kapitalvinst på delägarätter om avyttring sker inom tio år efter det år då den skattskyldige upphörde att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Tiden räknas i kalenderår, varför skattskyldighet i vissa fall kan kvarstå upp emot 11 år.

Tidsperioden räknas från den dag personen faktiskt avflyttar från Sverige (utresedagen). Om denne därefter har haft väsentlig anknytning till Sverige och därför enligt intern svensk rätt fortfarande ska anses obegränsat skattskyldig här har ingen betydelse. För att regeln ska vara tillämplig måste personen dock vara begränsat skattskyldig vid avyttringstillfället. Även medborgarskapet saknar relevans för bedömningen (jfr nedan vad som sägs om tillämpning av skatteavtal).

Bestämmelsen gäller oavsett om värdepappren förvärvats före eller efter utflyttningen vad avser svenska värdepapper. Utländska värdepapper eller andelar i utlandet delägarbeskattade juridiska personer måste dock vara förvärvade under tid som man varit obegränsat skattskyldig i Sverige för att tioårsregeln ska kunna tillämpas.

Tioårsregeln är endast en intern svensk beskattningsregel. De svenska beskattningsanspråken kan ha begränsats genom skatteavtal med andra länder, se avsnitt 14.5.3.12.

10.4.3.3 Framskjuten beskattning vid andelsbyten

Den som sålt andelar i ett företag i utbyte mot andelar i ett annat företag kan få uppskov med beskattningen med stöd av reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten alternativt uppskovsgrundande andelsbyten (48 a kap. respektive 49 kap. IL). Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten gäller endast

när en juridisk person avyttrar andelar eller när de avyttrade andelarna är lagerandelar. Dessa regler behandlas inte här, se vidare Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 31.3

Med andelsbyte avses att en säljare avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag. Ersättningen ska vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar (mottagna andelar) i det köpande företaget. Ersättningen får till en del lämnas i pengar. Vid ett andelsbyte beskattas inte andelsägaren i det avyttrade företaget direkt vid bytet. Utgår en del av ersättningen vid andelsbytet i form av kontanter beskattas dock denna del redan vid andelsbytet (48 a kap. 9 § IL). Enligt reglerna om framskjuten beskattning ska den mottagna andelen anses förvärvad för en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen (48 a kap. 10 § IL).

Begreppet andelar används som en samlingsbeteckning för aktier och andra andelar.

Köparen

Det köpande företaget ska vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag samt vissa utländska företag. När det gäller utländska företag krävs att det är fråga om sådan utländsk juridisk person som omfattas av definitionen för utländskt bolag i 2 kap. 5 a § IL. Även andra utländska företag kan omfattas. Det ska då vara fråga om företag som är skattemässigt hemmahörande i stat som är medlem i EU och som bedrivs i någon av de associationsformer samt är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i fusionsdirektivet 90/434/EEC (48 a kap. 6 § IL).

Den avyttrade andelen

Den avyttrade andelen ska vara andel i samma slag av juridisk person som det köpande företaget (48 a kap. 7 § IL)

Säljaren

För att reglerna om framskjuten beskattning ska vara tillämpliga ska säljaren vara en fysisk person (48 a kap. 1 § IL). Säljaren ska vid bytet vara bosatt eller stadigvarande vistas inom EES (48 a kap. 5 § IL). Reglerna, innebär att en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning och är bosatt i en stat utanför EES inte kan få tillämpa reglerna om framskjuten beskattning utan ska beskattas för kapitalvinsten på de avyttrade andelarna.

Utflyttning

Det är då säljaren inte längre uppfyller villkoret om bosättning eller stadigvarande vistelse inom EES ska kapitalvinsten som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt (48 a kap. 11 §). Detta innebär att även om personen är obegränsat skattskyldig efter

utflyttningen på grund av väsentlig anknytning ska beskattning ske av kapitalvinsten. Vid flyttning inom EES kan vinst på bortbytta andelar inte beskattas. Beskattning sker i stället enligt huvudregeln när de mottagna andelarna avyttras.

Tioårsregeln

Vid tillämpning av tioårsregeln i samband med framskjuten beskattning anser Skatteverket att lagstiftaren med ordet ”avyttring” har avsett den rättshandling som utlöser beskattning, dvs. avyttringen av de mottagna andelarna eller flyttning utanför EES (Skatteverket 2008-12-01, dnr 131 705981-08/111). Beskattning kan bara ske om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår då avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här (3 kap. 19 a § IL). Tioårsregeln är tillämplig både på svenska och utländska andelar om de utländska andelarna förvärvats under den tid en skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige (3 kap. 19 § tredje stycket IL). Om svenska andelar har ersatts av utländska andelar vid ett andelsbyte kan tioårsregeln tillämpas på de utländska andelarna även om dessa förvärvats när den skattskyldige var begränsat skattskyldig (3 kap. 19 § fjärde stycket IL). Den kontantdel som redan tagits upp till beskattning ska inte räknas med vid beräkningen av kapitalvinsten (48 a kap. 13 § IL).

Benefika fång

Om en andel som omfattas av reglerna om framskjuten beskattning överläts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Som anskaffningsutgift för förvärvaren räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om den tidigare ägaren hade avyttrat andelen på dagen för äganderättsövergången (44 kap. 21 § IL). Någon beskattning sker inte vid det benefika fånget utan först när de mottagna andelarna säljs. Tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL är tillämplig om förvärvaren tidigare varit bosatt i Sverige och de ärvda andelarna avyttras inom en tioårsperiod från året för utflyttningen (Skatteverket 2008-12-01, dnr 131 705981-08/111).

Skatteavtal

Vid framskjuten beskattning bakas kapitalvinsten på de bortbytta andelarna ihop med kapitalvinsten på de mottagna genom att man flyttar över omkostnadsbeloppet från de förra till senare och någon kapitalvinst fastställs inte på de bortbytta andelarna. All vinstberäkning avser de mottagna andelarna.

Såsom reglerna om framskjuten beskattning är utformade innebär det, enligt Skatteverkets mening, att även om Sverige enligt skatteavtal har rätt att beskatta en överlåtelse av de

bortbytta andelarna finns ingen kapitalvinst att beskatta vid det tillfälle när bytet sker. Beskattning kan därför inte ske av värdestegringen på de bortbytta aktierna. Vid tillämpningen av skatteavtal kan inte heller viss del av vinsten på de mottagna andelarna anses hänförlig till de bortbytta. Vilket land som har beskattningsrätt till eventuell vinst vid avyttring av de mottagna andelarna får bedömas enligt vanliga regler i aktuellt skatteavtal (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 657877-08/111).

**Kvalificerad
bosättning i
Sverige t.o.m. 2009**

Till och med inkomståret 2009 gällde att säljaren skulle vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige för att framskjuten beskattning skulle medges. Vid flyttning utanför Sverige skulle avskattning ske. Skatteverket anser att dessa regler stred mot EU-rätten och att avskattning inte i dessa fall kunde ske av de bortbytta aktierna vid utflyttning utan att huvudregeln, med stöd av EU-rätten, skulle tillämpas vilket innebar att de mottagna andelarna övertog de bortbytta andelarnas omkostnadsbelopp och att beskattning skulle ske när de mottagna andelarna avyttrades. Det fanns dock möjlighet för den skattskyldige att välja att bli beskattad enligt inkomstskattelagens regler eftersom Skatteverket inte kan använda EUF-fördraget för att åstadkomma en högre beskattning än vad som följer av en strikt tillämpning IL (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 657877-08/111).

**Tioårsregeln
t.o.m. 2007**

Tioårsregeln var t.o.m. inkomståret 2007 tillämplig endast på svenska andelar. Detta innebar, enligt Skatteverkets mening, att en begränsat skattskyldig inte kunde beskattas för avyttring mottagna andelar om dessa var utländska och avyttringen skedde senast inkomståret 2007 (Skatteverket 2008-12-01, dnr 131 705981-08/111).

**10.4.3.4 Uppskov med beskattning vid andelsbyten –
t.o.m. 2002 års taxering**

Fysiska personer kunde till och med 2002 års taxering under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av kapitalvinst på aktier och andra andelar vid andelsbyte enligt dåvarande regler i 49 kap. IL. Nedan följer en kort redogörelse för reglerna samt en genomgång av vad som gäller för det fall ett gammalt uppskovsbelopp ska återföras till beskattning.

Vid aktiebytet fastställdes en kapitalvinst för de bortbytta andelarna. Efter ansökan erhöles uppskov med beskattningen till den tidpunkt då de mottagna andelarna övergick till någon annan (49 kap. 19 § IL). Avskattning skulle ske om den skattskyldige upphörde att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Numera ska uppskovet återföras till beskattning om personen inte längre uppfyller villkoret att vara bosatt eller stadigvarande vistas inom EES (49 kap. 26 § IL samt övergångsreglerna till SFS 2009:1229). Reglerna om återföring av uppskov ska tillämpas även efter det att reglerna för andelsbyten ändrats (övergångsbestämmelserna till SFS 2001:1176).

Utflyttning

Det år då säljaren inte längre uppfyller villkoret om bosättning eller stadigvarande vistelse inom EES ska uppskovet som uppkom vid andelsbytet tas upp som intäkt (49 kap. 26 § samt övergångsreglerna till SFS 2009:1229). Detta innebär att även om personen är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning efter utflyttningen ska beskattning ske av kapitalvinsten. Vid flyttning inom EES kan uppskovet på bortbytta andelar inte beskattas. Beskattning sker i stället enligt huvudregeln när de mottagna andelarna avyttras.

Tioårsregeln

Vid tillämpning av tioårsregeln i samband med uppskov vid andelsbyten anser Skatteverket att lagstiftaren med ordet ”avyttring” har avsett den rättshandling som utlöser beskattning, dvs. avyttringen av de mottagna andelarna eller flyttning utanför EES (Skatteverket 2008-12-01, dnr 131 705981-08/111). Beskattning kan bara ske om den skattskyldige vid något tillfälle under det år då avyttring sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Skatteverket anser att uppskovsbelopp avseende bortbytta andelar kan beskattas enligt tioårsregeln oavsett om de bortbytta andelarna är svenska eller inte. Skulle uppskovsbeloppet avse utländska andelar som förvärvats under tid när den skattskyldige var begränsat skattskyldig i Sverige kan dock uppskovsbeloppet inte beskattas (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 657877-08/111). Om svenska andelar har ersatts av utländska andelar vid ett andelsbyte kan tioårsregeln tillämpas på de utländska andelarna även om dessa förvärvats när den skattskyldige var begränsat skattskyldig (3 kap. 19 § fjärde stycket IL).

Benefika fång

Uppskovsbelopp får föras vidare till ny ägare om mottagen andel övergår genom arv, testamente, bodelning eller gåva (49 kap. 25 § IL). I den situationen ska således uppskovsbelopp inte skattas av trots att andel byter ägare. Förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation. Högsta förvaltningsdomstolen anser att ett dödsbo inte ska ta upp ett uppskovsbelopp som intäkt när äganderätten till aktierna övergår genom arv till

en i Sverige begränsat skattskyldig person (RÅ 2003 ref. 50). Skatteverket anser att uppskovsbelopp kan beskattas när mottagna aktier och andra andelar ärvs av en begränsat skattskyldig person om denne säljer de mottagna aktierna inom den tioårsperiod som regleras i 3 kap. 19 § IL (Skatteverket 2008-12-01, dnr 131 705981-08/111).

Skatteavtal

Enligt 44 kap. 3 § IL avses med avyttring försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Av 44 kap. 26 § IL framgår att huvudregeln är kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras.

Bestämmelserna i 49 kap. IL om uppskovsgrundande andelsbyten innebär att det beräknas en kapitalvinst på de bortbytta andelarna samt att uppskov medges med beskattningen av denna vinst till dess de mottagna andelarna överläts. Vid den tidpunkten ska vinsten (uppskovsbeloppet) tas upp som intäkt.

Skatteverket anser att den överlåtelsepunkt som avses i OECD:s modellavtal är när andelsbytet sker. När andelsbytet (överlåtelsen) skedde hade den skattskyldige hemvist i Sverige enligt skatteavtalet och Sverige kan därför beskatta kapitalvinsten (uppskovet) på de bortbytta andelarna (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 657877-08/111).

**Kvalificerad
bosättning i
Sverige t.o.m. 2009**

Till och med inkomståret 2009 gällde att säljaren skulle vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige för att uppskov med beskattningen skulle få behållas. Vid flyttning utanför Sverige skulle avskattning ske. Skatteverket anser att dessa regler stred mot EU-rätten och att avskattning detta fall inte kunde ske av de bortbytta aktierna utan att huvudregeln, med stöd av EU-rätten, skulle tillämpas vilket innebär att beskattning skulle ske när de mottagna andelarna avyttrades. Det fanns dock möjlighet för den skattskyldige att välja att bli beskattad enligt inkomstskattelagens regler eftersom Skatteverket inte kan använda EUF-fördraget för att åstadkomma en högre beskattning än vad som följer av en strikt tillämpning IL (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 657877-08/111).

**Tioårsregeln
t.o.m. 2007**

Skulle avyttringen av de mottagna andelarna ha skett före 2008 gäller tioårsregeln enligt dess gamla lydelse och det innebär, enligt Skatteverkets mening, att uppskovsbelopp avseende utländska andelar inte kan beskattas efter utflyttningen (Skatteverket 2008-11-11, dnr 131 657877-08/111).

10.4.3.5 Uppskov med beskattning vid försäljning av privatbostad

Den som avyttrar sin privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt (ursprungsbostad) och förvärvar en annan bostad (ersättningsbostad) kan under vissa förutsättningar få uppskov med beskattningen av hela eller del av den kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen av ursprungsbostaden. För en genomgång av reglerna, se avsnitt 12.3.1.3.

11 Kupongskatt

11.1 Inledning

KupL/KupF

Bestämmelserna om kupongskatt finns i KupL och KupF.

Kupongskatten infördes år 1943 i syfte att vinna större effektivitet vid beskattningen av aktieutdelningar som betalas från Sverige till utlandet. Den nu gällande KupL trädde i kraft den 1 januari 1971 och innebar en anpassning av kupongskatten till den samtidigt införda lagen om förenklad aktiehantering. Reglerna på området upplevs som föråldrade och är därför i ett stort behov av en allmän teknisk översyn, främst när det gäller förfarandet och uppbörden. En sådan översyn har också företagits genom betänkandet Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79). Denna utredning, som bl.a. föreslagit en ny lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga, har emellertid ännu ej lett till ny lagstiftning.

Nyhet 2011

Försäkringsaktiebolag är en särskild associationsform. En ny försäkringsrörelselag (SFS 2010:2043) träder i kraft 2011-04-01. Enligt 11 kap. 1 § i den nya försäkringsrörelselagen ska föreskrifterna för aktiebolag i allmänhet gälla för försäkringsaktiebolag, om inte något annat följer av försäkringsrörelselagen eller är särskilt föreskrivet. Hänvisningarna i 2, 7, 12 och 27 §§ KupL till försäkringsrörelselagen har därför tagits bort (SFS 2011:69). Ändringen träder i kraft den 1 april 2011 och tillämpas på utdelning som beslutats efter ikraftträdandet. I avsnittet beskrivs KupL i dess lydelse fram till 2011-04-01 med dess hänvisningar till den gamla försäkringsrörelselagen.

Definitiv källskatt

Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt på utdelning på svenska aktier och på andelar i svenska investeringsfonder som huvudsakligen utgår i de fall utdelningen betalas till utlandet. Kupongskatten ersätter i dessa fall såväl inkomstskatt som tidigare förmögenhetsskatt.

Enligt 5 § KupL tas kupongskatt ut med 30 % av utdelningen. I de flesta skatteavtal med andra länder har Sverige emellertid

reducerat sitt skatteanspråk eller helt avstått från rätten att beskatta utdelningsinkomst, se avsnitt 11.6.

Ärenden om kupongskatt handläggs av Skatteverket, Storföretagsregionen. Handläggningen sker i Ludvika. Postadress: 771 83 Ludvika. Telefon 0771-778 778, telefax 0240-103 40, plusgiro 1 60 90-3.

11.2 Definitioner m.m.

11.2.1 Kupongskattesystemets uppbyggnad

KupL har två skilda system för bl.a. redovisning och inbetalning av kupongskatt. Ett som gäller vid utdelning av aktier i s.k. avstämningsbolag och på andelar i investeringsfonder och ett som gäller vid utdelning från s.k. kupongbolag.

11.2.2 Avstämningsbolag

Begreppet avstämningsbolag definieras i 1 kap. 10 § ABL och i 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Med avstämningsbolag avses bolag i vars bolagsordning intagits ett s.k. avstämningsförbehåll. Ett sådant förbehåll innebär att det är den som på en viss fastställd avstämningsdag är införd i aktieboken eller i s.k. särskild förteckning som ska anses behörig att bl.a. mottaga utdelning.

För avstämningsbolagen ska vissa uppgifter fullgöras av en central värdepappersförvarare. Bland annat ska den centrala värdepappersförvararen föra aktieboken och sända ut utdelningen. Med den nya aktiebolagslagen har det även gjorts möjligt för avstämningsbolaget självt att kunna distribuera utdelningen till aktieägarna. I sådant fall har i stället bolaget eller den som bolaget annars har anlitat gjorts ansvarig för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt, se 11 a § KupL.

Avstämningsförbehåll

Kontobaserat aktiesystem

Alla avstämningsbolag omfattas från år 1991 av ett kontobaserat aktiesystem.

Genom införandet av det kontobaserade systemet avskaffades aktiebrev och de rättsverkningar som tidigare var förbundna med dessa knöts i stället till registrering i ett avstämningsregister som fördes av VPC.

Från och med den 1 januari 1999 regleras det kontobaserade aktiesystemet i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument (kontoföringslagen) som ersatt bl.a. den tidigare gällande aktiekontolagen. Därigenom infördes begreppet

central värdepappersförvarare för VPC och andra företag som kan få tillstånd från FI att bedriva sådan verksamhet enligt den lagen. Än så länge är det endast VPC, numera namnändrad till Euroclear Sweden AB, som har tillstånd att vara central värdepappersförvarare.

Avstämningskonto

Regleringen i kontoföringslagen innebär i övrigt bl.a. följande beträffande avstämningsbolag.

Aktier i ett avstämningsbolag ska vara registrerade i ett avstämningsregister för bolaget. Avstämningsregistret består av avstämningskonton enligt 4 kap. 1 och 2 §§ kontoföringslagen. Varje aktieägare ska ha sitt aktieinnehav i ett bolag registrerat på ett eller flera avstämningskonton såvida aktierna inte är förvaltarregistrerade. I det senare fallet är det i stället förvaltaren som ska ha ett eller flera avstämningskonton för de förvaltade aktierna enligt 4 kap. 16 § och 3 kap. 8 § kontoföringslagen. En central värdepappersförvarare eller ett kontoförande institut ska genast registrera anmälningar om sådana förhållanden som ska framgå av avstämningsregistret och ange tidpunkten för registreringen. När samtliga villkor för slutlig registrering är uppfyllda ska registrering ske på ett avstämningskonto (5 kap. 1 §). Exempelvis ska således en anmälan om överlåtelse av aktierna genast registreras. Det kan komma att förflyta någon tid från det att anmälan registreras tills dess att registrering på avstämningskonto sker. Rättsverkan av en registrering inträder emellertid normalt redan då anmälan registreras (6 kap. kontoföringslagen).

Registreringsåtgärderna vidtages således av den centrala värdepappersförvararen eller för dennes räkning av ett s.k. kontoförande institut. Det är emellertid alltid den centrala värdepappersförvararen som ansvarar för avstämningsregistren och det är även denne som avgör vem som har rätt att vara kontoförande institut (3 kap. 1 § kontoföringslagen). I dag är det huvudsakligen värdepappersinstitut som är verksamma som kontoförande institut.

Så snart någon antecknas som aktieägare på ett avstämningskonto ska han föras in som ägare i aktieboken (5 kap. 13 § ABL). Den som är antecknad på ett avstämningskonto som ägare till en aktie är vidare, med de begränsningar som framgår av kontot, behörig att förfoga över aktien (6 kap. 1 § kontoföringslagen).

Förvaltarregistrering

Om en aktieägare i ett avstämningsbolag har lämnat sina aktier till någon för förvaltning, kan förvaltaren på aktieägarens uppdrag föras in i aktieboken i stället för aktieägaren (5 kap. 14 § ABL).

Enligt kontoföringslagen är det den centrala värdepappersförvararen som kan lämna medgivande till registrering som förvaltare. Sådant medgivande kan lämnas till juridiska personer som kan bli kontoförande institut för annans räkning, dvs. bl.a. svenska och utländska clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare, värdepappersinstitut och utländska företag som i sitt hemland får driva verksamhet som är jämförbar med central kontoföring eller värdepappersrörelse (3 kap. 2 och 7 §§ kontoföringslagen).

Vid förvaltarregistrering är det således förvaltaren som ska ha de förvaltade aktierna registrerade på avstämningskonto. Aktier som tillhör flera olika ägare i ett bolag kan därvid vara registrerade på samma konto (3 kap. 8 § kontoföringslagen). Om den som äger de förvaltarregistrerade aktierna vill delta i bolagsstämma och utöva sin rösträtt kan han tillfälligt föras in i aktieboken (5 kap. 15 § ABL).

Vid förvaltarregistrering ska vissa uppgifter som enligt KupL annars åvilar central värdepappersförvarare, t.ex. att innehålla och inbetala kupongskatt, i stället fullgöras av förvaltaren. En central värdepappersförvarare eller den som annars ansvarar för innehållande av kupongskatt enligt 11 a § eller 11 b § KupL ska vid redovisning av skatten lämna uppgift till Skatteverket om förvaltning är i fråga enligt 5 kap. 14 § ABL, 3 kap. 10 § andra stycket försäkringsrörelselagen (1982:713), 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om investeringsfonder eller 3 kap. 7 § kontoföringslagen, se 12 § KupL.

11.2.3 Kupongbolag

Kupongbolag är enligt KupL ”annat aktiebolag än avstämningsbolag”. Dessa bolag omfattas inte av det kontobaserade aktiesystemet utan rättsverkningarna är i stället huvudsakligen kopplade till aktiebrevens och eventuellt därtill hörande utdelningskuponger, se 6 kap. ABL samt 2 kap. 24 och 25 §§ skuldebrevslagen (1936:81).

11.2.4 Investeringsfonder

Investeringsfondernas verksamhet regleras i lagen (2004:46) om investeringsfonder.

Fondbolag

Investeringsfonderna förvaltas av s.k. fondbolag, vilka är svenska aktiebolag som fått särskilt tillstånd av FI att utöva fondverksamhet. Inspektionen kan även ge utländska fondföretag tillstånd att driva fondverksamhet här i landet, antingen från ett

avdelningskontor med självständig förvaltning (filial) eller utan att inrätta filial.

Förvaringsinstitut För varje investeringsfond ska det även finnas ett s.k. förvaringsinstitut, en bank eller annat kreditinstitut, som verkställer fondbolagets beslut och i övrigt sköter investeringsfondens tillgångar.

De uppgifter som central värdepappersförvarare enligt KupL ska utföra vid utdelning i avstämningsbolag ligger vid utdelning på andel i investeringsfond i stället på fondbolaget. Detta gäller även värdepappersbolag och svenska kreditinstitut som har tillstånd för fondverksamhet enligt 1 kap. 5 § lagen om investeringsfonder, se 11 b § KupL. Om fondandelarna är förvaltarregistrerade är i stället förvaltaren ansvarig enligt 12 § KupL.

11.3 Skattskyldighet

11.3.1 Allmänt

Utdelningsberättigad Skattskyldig till kupongskatt är enligt 4 § KupL den som är utdelningsberättigad, dvs. den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället. Beträffande utdelningstillfälle, se avsnitt 11.5.

Begränsat skattskyldig Skattskyldighet föreligger i första hand för utdelningsberättigad som skatterättsligt inte anses hemmahörande i Sverige (begränsat skattskyldig). För denna kategori skattskyldiga ersätter kupongskatten såväl statlig inkomstskatt som statlig förmögenhetsskatt.

Bulvanfall Skattskyldighet till kupongskatt kan emellertid i vissa fall föreligga även för den som är obegränsat skattskyldig i Sverige, de s.k. bulvanfallen. I detta fall utgår såväl kupongskatt som eventuell statlig inkomstskatt på utdelningen.

11.3.2 Skattskyldighet för utomlands hemmahörande personer

Fysisk person Fysisk person som vid utdelningstillfället inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige är skattskyldig till kupongskatt. Härvid används samma bosättningsbegrepp som vid inkomsttaxeringen (se avsnitt 2.2.1.1). Skattskyldighet till kupongskatt föreligger således inte för den som flyttat ut från Sverige men på grund av väsentlig anknytning hit anses obegränsat skattskyldig i Sverige.

- Svenska diplomater** Svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller i övrigt ingår i beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands, behandlas i beskattningshänseende som obegränsat skattskyldig (3 kap. 4 § IL) och är därmed inte skattskyldig till kupongskatt. Detsamma gäller sådan persons make och barn under 18 år, om maken eller barnet bor hos denne och är svensk medborgare.
- Utländska diplomater** Den som tillhör utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal och som inte är svensk medborgare och var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen, konsulatet eller dess personal, anses i beskattningshänseende som begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § 2–4 IL). Sådan person har uttryckligen undantagits från skatteplikt till kupongskatt (4 § fjärde stycket KupL). Detsamma gäller sådan persons make, barn under 18 år och personliga tjänare, om de bor hos honom och inte är svenska medborgare.
- Utländskt dödsbo** Utländskt dödsbo ska erlagga kupongskatt för utdelning på aktier och andelar i svenska aktiebolag och investeringsfonder. Med utländskt dödsbo avses dödsbo efter person som vid dödsfallet var begränsat skattskyldig.
- Av 42 kap. 23 § IL följer att obegränsat skattskyldig inte är skattskyldig för utdelning från utländskt dödsbo om utdelningen avser inkomst i sådant dödsbo och för vilken dödsboet är skattskyldigt i Sverige. Kupongskatt räknas i detta fall inte till sådan inkomstskattskyldighet. Vad dödsboet erlagt i kupongskatt får dock avräknas från utdelning som beskattas hos delägarna (RSV/FB Dt 1985:13).
- Näringsverksamhet** Skattskyldighet till kupongskatt föreligger inte för sådan utdelning som är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige. För sådan inkomst föreligger i stället skattskyldighet till inkomstskatt (4 § första stycket KupL).
- Handelsbolag m.fl.** Handelsbolag, kommanditbolag, rederier och europeiska intressegrupperingar är skattskyldiga till kupongskatt för den del av utdelningen som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig (4 § andra stycket KupL).

Motsvarande gäller vid samäganderätt, t.ex. om flera personer gemensamt äger vissa aktier eller har rätt till viss utdelning. Kupongskatt ska då erläggas på den del av utdelningen som belöper på delägare som är begränsat skattskyldig.

**Utländsk
juridisk person**

Utländsk juridisk person är skattskyldig till kupongskatt för utdelning som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige. Skattskyldighet föreligger dock inte för utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL. Kupongskatt utgår emellertid vid utdelningstillfället och bör därför innehållas fram till dess delägare taxerats för utdelningen. Därefter får den utländska juridiska personen begära återbetalning.

Inom EU

Skattskyldighet till kupongskatt föreligger inte för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i EU, om den innehar 10 % eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren enligt artikel 2 i rådsdirektivet 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om en gemensam ordning för beskattning av moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 2005.

**Näringsbetingad
andel**

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § IL och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag. Som förutsättning för skattefrihet gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ IL, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället. Denna reglering är en anpassning till reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar i IL.

Vidare föreligger inte skattskyldighet för utdelning för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt vad som angetts ovan avseende inom EU eller näringsbetingad andel om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

11.3.3 Skattskyldighet för i Sverige hemmahörande personer

Bulvanförhållande Kupongskatt ska i vissa fall utgå även på utdelning till person som är hemmahörande i Sverige. Om en utdelningsberättigad innehar aktier under sådana förhållanden att någon annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxeringen till statlig inkomstskatt eller blir befriad från kupongskatt träffas aktieutdelningen av såväl kupongskatt som eventuell statlig inkomstskatt (4 § tredje stycket KupL).

Den dubbelbeskattning som därigenom kan inträffa är avsiktlig och har till syfte att hindra ett kringgående av beskattningsbestämmelserna.

11.4 Skattepliktiga betalningar

11.4.1 Utdelning

Kupongskatt tas ut på

- utdelning på aktie i svenskt aktiebolag
- utdelning på andel i svensk investeringsfond
- utdelning på aktie i europabolag med säte i Sverige

Med utdelning på aktie i svenskt aktiebolag avses utdelningar enligt såväl ABL som enligt försäkringsrörelselagen (1982:713).

Vad är utdelning? Begreppet utdelning finns inte definierat i skattelagstiftningen. I praxis torde bedömningen av vad som skatterättsligt är att betrakta som utdelning grunda sig på reglerna i ABL.

De grundläggande bestämmelserna om tillåtna former för värdeöverföring från aktiebolag finns i 17 kap. 2 § ABL. Utbetalning i annan form än utdelning får förekomma endast vid bolagets förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna, och gåva i visst fall till allmännyttigt ändamål. Om utskiftning vid bolagets likvidation är särskilt stadgat i 25 kap. 38 § ABL. För utbetalning av fusionsvederlag och delningsvederlag till aktieägare gäller 23 kap. 26 § ABL respektive 24 kap. 28 § ABL. Och vad gäller vissa utbetalningar från försäkringsbolag finns i 2 § KupL hänvisningar till försäkringsrörelselagen.

Med utdelning avses inte bara utbetalningar i pengar utan även överföring av annan egendom.

Alla förmåner som en aktieägare erhåller från bolaget och som innebär en slags förmögenhetsöverföring till aktieägarens fördel ska i princip beskattas som utdelning, t.ex. att bolaget låter aktieägaren förvärva egendom mot ett vederlag som understiger marknadsmässigt pris. Har avdrag för kupongskatt inte gjorts i samband med utdelningen kan kupongskatt påföras i efterhand enligt 26 § KupL.

Med utdelning avses enligt 2 § andra stycket KupL även följande utbetalningar till aktieägarna:

- Minskning/inlösen** – återbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden enligt 20 kap. 1 § första stycket 3 eller 35 § 3 ABL (motsvarande i försäkringsbolag inklusive nedsättning av överkursfonden, se 12 kap. 1 § försäkringsrörelselagen), s.k. inlösen,
- Likvidation** – utskiftning eller utbetalning vid bolagets likvidation enligt 25 kap. 38 § ABL respektive 12 kap. 1 § försäkringsrörelselagen,
- Återköp/fusion-fission** – utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag, s.k. riktat återköp,
- utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 23 kap. 26 § ABL eller 15 a kap. 16 § försäkringsrörelselagen till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget,
- utbetalning av delningsvederlag till aktieägare enligt 24 kap. 28 § ABL som avser delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 1 samma lag (s.k. fission) till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen samt delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än ersättning som enligt 42 kap. 16 b § IL inte ska tas upp.
- Återbetalning av kupongskatt** Av 27 § andra stycket KupL framgår att det föreligger rätt till återbetalning av sådan kupongskatt som betalas när en aktie har förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation inom två år efter det att utbetalningen av utskiftat belopp till aktieägaren blivit tillgänglig för lyftning. Vidare föreligger rätt till återbetalning då kupongskatt tagits ut vid minskning eller nedsättning av aktiekapitalet som genomförts

med indragning eller inlösen av aktier enligt ABL respektive försäkringsrörelselagen och vid riktade återköp (jfr ovan).

Underlaget för kupongskatten ska i dessa fall beräknas på ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes anskaffningskostnad för aktierna. Har aktierna förvärvats som fusionsvederlag eller delningsvederlag ska som anskaffningskostnad för aktierna anses den anskaffningskostnad som aktieägaren hade för aktierna i det överlåtande aktiebolaget. För marknadsnoterade aktier får anskaffningskostnaden i stället bestämmas till 20 % av utbetalningen (27 § tredje stycket KupL).

Det kan nämnas att EU-domstolen i dom 2006-01-19, mål C-265/04, har förklarat att de tidigare svenska bestämmelserna vid beräkning av kupongskatt, vilka inte beaktade anskaffningskostnaden vid inlösen av aktier, står i konflikt med EG-fördraget om fria kapitalrörelser.

Nedsättning av kupongskatten i dessa fall sker genom ansökan om återbetalning enligt 27 § fjärde stycket KupL. Se vidare avsnitt 11.7.5.

Lättnad

Lättnadsreglerna (se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 336) avsnitt 10.8) gäller endast fysiska personer och dödsbon som är skattskyldiga i Sverige. Anledningen till att reglerna inte har utsträckts till att omfatta även kupongskatt är att sådan skatt, som erlagts i ett annat land än aktieägarens hemland, normalt får räknas av från aktieägarens skatt på utdelningen i hemlandet. I sådana fall skulle en lättnad inte slå igenom hos aktieägaren, utan i stället medföra att skatteintäkten överflyttades från Sverige till aktieägarens hemland. Andra stater som infört lättnadssystem har inte heller utsträckt lättnaden till ländernas motsvarighet till kupongskatten.

11.4.2 Undantag från kupongskatt

Enligt 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA) råder under vissa former skattefrihet för utdelning i form av aktier i annat bolag. Genom en hänvisning i 1 § KupL till nämnda lagrum har sådan utdelning fritagits från kupongskattskyldighet. Tillämpningsområdet för Lex ASEA har på senare år utvidgats och har till syfte att bl.a. möjliggöra för ett bolag att utan skattekonsekvenser för aktieägarna omstrukturera verksamheten genom att dela upp den i mindre enheter, s.k. fission.

11.5 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

Utdelningstillfället Skattskyldig till kupongskatt är den som är utdelningsberättigad, dvs. den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället (4 § KupL).

Med utdelningstillfälle avses enligt 2 § första stycket KupL:

Avstämningsbolag för avstämningsbolag

- dagen för avstämmning (4 kap. 39 § ABL eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen [1982:713]),

Kupongbolag för kupongbolag

- den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,

Investeringsfonder för investeringsfonder

- den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning.

Skattskyldighet inträder den dag då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning, oavsett om den skattskyldige faktiskt lyft utdelningen vid denna tidpunkt eller senare.

Beslut om utdelning fattas vid bolagsstämman (18 kap. 1 § ABL). Vid stämman förs protokoll och stämmans beslut införs i detta (7 kap. 48 § ABL).

Har datum för när utdelning ska vara tillgänglig för lyftning inte fastställts, ska den dag då bolagsstämman fattat beslut om utdelning anses utgöra utdelningstillfället (3 § KupL).

Ska utdelning i kupongbolag tillgodoföras den utdelningsberättigade på annat sätt än genom utbetalning av utdelat belopp, anses utdelningen ha blivit tillgänglig för lyftning omedelbart efter det att beslut om utdelningen fattats, dvs. på bolagsstämman (3 § KupL).

11.6 Skatteavtal m.m.

Skatteavtal Enligt 5 § KupL ska kupongskatt tas ut med 30 % av utdelningen. I flertalet av de skatteavtal som Sverige ingått har emellertid beskattningsanspråket begränsats. Enligt vissa avtal medges hel skattebefrielse för utdelning till bolag. Detsamma gäller utdelning till företag inom EU som omfattas av moderdotterbolagsdirektivet, 4 § femte stycket KupL, samt utdelning till utländskt bolag som uppfyller villkoren för utdelning på näringsbetingad andel enligt 4 § sjätte–sjunde stycket KupL.

Nedsättning av kupongskattesatsen sker antingen direkt vid utbetalningstillfället eller i efterhand genom ansökan om återbetalning, se avsnitt 11.7.5.

- Direktnedsättning** Alla skatteavtal utom det med Schweiz möjliggör nedsättning direkt vid utbetalningstillfället. Vad gäller Schweiz så sker nedsättning genom ansökan om återbetalning i efterhand genom blankett R-Sv 1 (800), se RSV S 1994:7. Vanligtvis används dock numera blankett "Claim for repayment of Swedish tax on dividends for Swiss residents, SKV 3742, för detta ändamål. Skatteverket har i RSV Dt 1975:8 lämnat anvisningar rörande direktnedsättning av kupongskatt.
- Hemvistintyg** För direktnedsättning i kupongbolag erfordras att utbetalaren tillser att den utdelningsberättigade lämnar intyg om sitt hemvist. Hemvistintyg ska vara utfärdat av myndighet eller bank i hemvistlandet.
- Vid utdelning i avstämningsbolag och från investeringsfonder tillämpar centrala värdepappersförvararen/förvaltaren eller förvaringsinstitutet direktnedsättning om det av tillgängliga uppgifter framgår att den utdelningsberättigade har hemvist i det uppgivna landet (3 § KupF).
- Utländska förvaltare** Direktnedsättning kan ske även vid utbetalning av utdelning till utländsk förvaltare (jfr avsnitt 11.2.2) under förutsättning att förvaltaren skriftligen förbundit sig att iaktta vissa krav gentemot central värdepappersförvarare (3 § KupF). Värdepappersförvararen får då vid utbetalningen innehålla kupongskatt efter den högsta skattesats som gäller enligt skatteavtal med det land där förvaltaren är hemmahörande.
- Återbetalning** Har kupongskatt inbetalts med högre belopp än vad som ska erläggas enligt tillämpligt skatteavtal kan den utdelningsberättigade ansöka om återbetalning av för mycket inbetald skatt. Se vidare avsnitt 11.7.5. Sådan ansökan (innehållande hemvistintyg) görs på blankett SKV 3740. Särskild blankett gäller dock för Schweiz, SKV 3742, se ovan.
- Vissa nordiska institutioner** Enligt artikel 10 p.7 i skatteavtalet mellan de nordiska länderna kan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna, för Sveriges del Skatteverket, träffa överenskommelse om att vissa institutioner med välgörande eller annat allmännyttigt ändamål ska vara befriade från skatt på utdelning.
- Internationella organ** Av IPL framgår att vissa internationella organ samt sådana stiftelser och fonder som förvaltas eller kontrolleras av dem, i enlighet med av Sverige biträdda konventioner åtnjuter vissa privilegier,

bl.a. skattefrihet i vissa fall. Vilka organ som omfattas och vilka avtal och stadgar som är i kraft i förhållande till Sverige framgår av bilaga till lagen, av tillkännagivande (1997:595) av vissa uppgifter om överenskommelser som avses i 4 § nämnda lag samt av kungörelse (1974:122) om immunitet och privilegier för vissa konsulat m.m. Samtliga avtal, stadgar m.m. finns publicerade i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ).

11.7 Avdrag för kupongskatt m.m.

11.7.1 Skatteavdrag

Avstämningsbolag

Utdelning i avstämningsbolag betalas ut av den centrala värdepappersförvararen antingen direkt om den utdelningsberättigade är registrerad hos denne eller indirekt via en förvaltare om aktierna är förvaltarregistrerade. Sådant bolag kan numera även välja att själv sända ut utdelningen, se avsnitt 11.2.2. Det ankommer på den centrala värdepappersförvararen, förvaltaren, bolaget självt eller den som bolaget anlitat för uppgiften, att göra skatteavdrag för kupongskatt vid varje utbetalning av utdelning, se 7 § respektive 11 a och 12 §§ KupL.

Den utdelningsberättigade är skyldig att skriftligen lämna den centrala värdepappersförvararen, förvaltaren, bolaget eller den som bolaget har anlitat, de uppgifter som behövs för att bedöma om han är skattskyldig till kupongskatt eller inte. Om det inte framgår klart av tillgängliga uppgifter att skattskyldighet inte föreligger innehålls kupongskatt i samband med att utdelningen betalas ut eller gottskrivs den utdelningsberättigades konto, se 7 § KupL.

Investeringsfond

Fondbolaget, eller förvaltaren vid förvaltarregistrering, är på motsvarande sätt skyldigt att göra skatteavdrag vid utbetalning av utdelning på andel i investeringsfond enligt 11 b och 12 §§ KupL.

Kupongbolag

Utdelning i andra aktiebolag än avstämningsbolag betalas vanligen ut direkt från bolaget eller via en bank. Den som uppbär utdelningen eller dennes ombud ska i samband med utdelningen på särskild blankett lämna uppgifter till ledning för bedömningen av om den utdelningsberättigade är skattskyldig till kupongskatt eller inkomstskatt (14 § KupL). För utdelningsberättigad som inte är skattskyldig till kupongskatt används blankett 18 a (SKV 2331) och i de fall skattskyldighet till kupongskatt föreligger, blankett 18 b (SKV 2332, alternativt SKV 2333, som är den engelskspråkiga versionen av denna blankett). Kupongskatt ska också alltid innehållas vid utbetalning av utdelning i utlandet enligt 14 § tredje stycket KupL.

11.7.2 Redovisning

– Avstämningsbolag

Redovisnings- tidpunkt

Av 8 § KupL följer att den centrala värdepappersförvararen, förvaltaren, bolaget eller den som bolaget har anlitat, ska lämna redovisning av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt senast fyra månader efter avstämningsdagen. Redovisningen lämnas på blankett A (SKV 3715) per utdelande bolag tillsammans med utdelningsuppgifter enligt blankett 18 b.

Vid förvaltarredovisning bör förvaltaren samordna sin redovisning med den som den centrala värdepappersförvararen lämnar. Totalsumman av den redovisade utdelningen ska stämma överens med det belopp som den centrala värdepappersförvararen har betalat ut till förvaltaren.

Efterredovisning

Den skatt som belöper på utdelningsbetalningar som görs efter central värdepappersförvarares ordinarie redovisning ska inbetalas senast vid utgången av det kalenderår då utdelningen utbetalas, dock senast vid utgången av det femte kalenderåret efter året för utdelningstillfället. På blanketten bör anges att det avser en efterredovisning. Denna möjlighet saknas för förvaltare och bolag (eller den som bolaget har anlitat), se 8 § tredje stycket KupL.

– Investeringsfonder

Fondbolag

Redovisningsskyldigheten ligger på fondbolaget eller förvaltaren vid förvaltarregistrering vad gäller utdelning på andel i investeringsfond enligt 11 b § respektive 12 § KupL.

Redovisning av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt ska lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Redovisningen lämnas på blankett A (SKV 3715). Fondbolaget eller förvaltaren i förekommande fall ska lämna en redovisning per utdelande investeringsfond. Redovisningen ska åtföljas av utdelningsuppgifter enligt blankett 18 b.

– Andra aktiebolag än avstämningsbolag, kupongbolag

Andra aktiebolag än avstämningsbolag som lämnat utdelning är alltid redovisningsskyldiga. Redovisning måste således lämnas även om kupongskatt inte ska betalas.

Redovisnings- tidpunkt

Uppgift om utdelning och kupongskatt ska redovisas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Om utdelningstillfället infaller efter den 15 september ska redovisningen alltid lämnas

senast den 15 januari påföljande år (15 § KupL). Redovisningen lämnas på blankett K (SKV 3700).

Redovisningen ska åtföljas av de av utdelningsmottagarna ifyllda blanketterna 18 a (för utdelning på svenska aktier/andelar utan avdrag för kupongskatt) respektive 18 b (för utdelning på svenska aktier/andelar med avdrag för kupongskatt).

Bolaget ska, även när utdelningen utbetalats av annan än bolaget, kontrollera att blanketterna 18 a och 18 b blivit fullständigt och riktigt ifyllda och göra de kompletteringar och rättelser som behövs.

Kupongskatt med 30 % ska redovisas och inbetalas även på sådan utdelning som vid redovisningstillfället ännu inte har betalats ut och för vilken utdelningsuppgifter (blankett 18 a/18 b) således ännu inte kommit in, liksom på sådan utdelning för vilken ofullständiga uppgifter kommit in (15 § KupL). Möjlighet till efterredovisning saknas.

Återbetalning

Utbetalas utdelning efter det att bolaget har redovisat och betalat in kupongskatt till Skatteverket, kan bolaget begära återbetalning av kupongskatt som belöper på sådan utdelning för vilken skattskyldighet inte förelegat (16 § KupL).

Återbetalning sker inte beträffande utdelning som varit tillgänglig för lyftning tidigare än fem år före det kalenderår då korrekt/rättad blankett 18 a eller b överlämnats till Skatteverket.

– Kontroll

Enligt 18 § KupL ska aktiebolag inom en månad efter utdelningstillfället sända bestyrkt avskrift av beslutet om utdelning till registreringsmyndigheten, dvs. Bolagsverket. Uppgifterna vidarebefordras till Skatteverket, som därigenom får kännedom om att utdelning skett.

11.7.3 Skatteinbetalning

Kupongskatt ska betalas in till Skatteverkets plusgirokonto 1 60 90-3 senast samma dag som redovisningen ska lämnas (se 8 och 15 §§ KupL). Vid efterredovisning i avstämningsbolag kan betalning ske senare, se avsnitt 11.7.2.

11.7.4 Anstånd

Skatteverket kan, efter ansökan, medge anstånd med att lämna redovisning och att betala in kupongskatt (20 § KupL). Anstånd kan medges om ytterligare tid behövs med hänsyn till redovisningens omfattning eller av andra särskilda skäl.

Återbetalning

11.7.5 Återbetalning m.m.

Utbetalas utdelning för vilken skattskyldighet till kupongskatt inte föreligger efter det att kupongskatt redovisats och inbetalats till Skatteverket kan central värdepappersförvarare, fondbolag, aktiebolag (eller den som bolaget har anlitat) eller förvaltare begära återbetalning av för mycket inbetald skatt. Bestämmelser om det finns i 9 § och 16 § KupL.

Även den utdelningsberättigade kan enligt 27 § KupL begära återbetalning av för mycket innehållen skatt. Kupongskatt kan t.ex. ha innehållits med högre belopp än vad som skulle erläggas enligt ett tillämpligt skatteavtal. Beslut om återbetalning får, i förekommande fall, anstå till dess frågan om skattskyldighet för utdelningen föreligger enligt IL slutligen prövats.

Rätt till återbetalning föreligger även i vissa fall vid likvidation, inlösen och återköp, se avsnitt 11.4.1.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligt hos Skatteverket senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället.

11.7.6 Dröjsmålsavgift

Om kupongskatt inte betalas in i rätt tid tas dröjsmålsavgift ut (19 § KupL). Avgiften beräknas enligt reglerna i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift.

Skatteverket får medge befrielse helt eller delvis från skyldigheten att betala dröjsmålsavgift, om det finns särskilda skäl.

Indrivning

Skatteverket ska förelägga den som inte betalat in kupongskatt i rätt tid att fullgöra sin betalningsskyldighet. Fullgörs inte betalningsskyldigheten lämnas obetalda belopp för indrivning (22 § KupL).

11.7.7 Överklagande

Bestämmelser om rätt att överklaga beslut enligt KupL finns i 29 och 30 §§ KupL.

Beslut av Skatteverket enligt KupL får, utom beträffande vite, föreläggande enligt 22 § första stycket KupL eller skatterevision enligt 24 § KupL, överklagas hos förvaltningsrätten av den som beslutet rör och av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet respektive inom två månader från den dag då beslutet meddelades vad gäller ett överklagande av allmänna ombudet.

12 Bostadsbeskattning

12.1 Inledning

I avsnittet behandlas de internationella aspekterna avseende en obegränsat skattskyldigs innehav och försäljning av bostad för privat bruk i utlandet. För begränsat skattskyldiga innehåller avsnittet beskattningsregler för bostäder i Sverige. Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter behandlas översiktligt, se vidare avsnitt 7. För en genomgång av svenska, interna regler avseende innehav och försäljning av bostad hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 24, 27 och 28.

12.1.1 Innehavsform

Innehav av bostad kan hänföras till följande tre huvudkategorier.

1. Direktägd fastighet och fr.o.m. den 1 maj 2009 även direktägd lägenhet, s.k. ägarlägenhet, som i sin tur kan indelas i:
 - a. Privatbostadsfastighet, och
 - b. Näringsfastighet
2. Bostadsrätter och liknande upplåtelseformer, som i sin tur kan indelas i:
 - a. Privatbostad genom aktie-/andelsinnehav, och
 - b. övriga aktie-/andelsinnehav
3. Nyttjanderätt till bostad

12.1.2 Klassificering

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. Med fastighet avses således även fastighet utomlands om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska fastigheter 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.

I 2 kap. 8–19 §§ IL ges definitioner av de olika begrepp som förekommer i samband med bostadsbeskattningen.

Privatbostad – fastighet

För att en direktägd fastighet ska kunna utgöra privatbostad måste det vara fråga om ett småhus. Med småhus avses byggnad som är inrättad som bostad för en eller två familjer. Även ägarlägenheter kan i beskattningshänseende klassificeras som privatbostadsfastigheter om de används som privatbostad, (2 kap. 15 § IL och 2 kap. 2 § FTL).

Till småhus och ägarlägenheter 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). Ett utländskt småhus eller en utländsk ägarlägenhet kan således vara privatbostad om övriga rekvisit är uppfyllda. De kan även vara s.k. privatbostadsfastighet, se nedan vid kant-rubriken Privatbostadsfastighet.

Även för tid innan ägarlägenheter kunde bildas i Sverige (den 1 maj 2009) 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).

Innehavaren ska förfoga över sin lägenhet såsom ägare, vilket innebär en rätt att överlåta, upplåta och pantsätta tillgången.

Med privatbostad avses ett småhus som är inrättat för en familj och som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § första stycket IL). Ett småhus som är inrättat till bostad åt två familjer räknas som privatbostad om det till väsentlig del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad.

**Privatbostad
– bostadsrätt**

Med privatbostad avses också en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § andra stycket IL). Ett 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 föreningen eller bolaget (2 kap. 17 § IL). Härutöver kan även garageföreningar räknas som privatbostadsföretag. Dessa behandlas inte här. Skatteverket har i Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2008:25, uttalat att om en fastighet innehåller minst tre bostadslägenheter och minst 60 % av fastighetens hela taxeringsvärde belöper på lägenheter som med bostadsrätt eller hyresrätt upplåtits till delägare bör ovannämnda villkor om visst tillhandahållande av bostäder till medlemmar eller delägare anses uppfyllt. 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 bostadsrätt vara privatbostad enligt 2 kap. 8 § IL. Vad som återges ur Skatteverkets allmänna råd ovan torde gälla även beträffande utländska fastigheter oavsett att dessa saknar taxeringsvärde.

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

Kan den juridiska personen inte klassificeras som privatbostadsföretag eller en utländsk motsvarighet till sådant företag är bostadsrätten inte privatbostad. Detta kan t.ex. vara fallet om en för stor del av fastigheten upptas av kommersiella lokaler.

EES-området

Med privatbostadsföretag avses vid tillämpningen av 46 och 47 kap. IL också motsvarande utländska juridiska personer som hör hemma inom EES (2 kap. 17 § andra stycket IL). Se vidare avsnitt 12.2.2.3.

Näringsbostads- rätt	Med näringsbostadsrätt menas innehav av en lägenhet för annat än eget eller närståendes boende genom aktie-/andelsinnehav i en juridisk person, som är ett privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL. Vid tillämpning av reglerna om utdelning från privatbostadsföretag jämföras utländska motsvarigheter till svenska privatbostadsföretag (42 kap. 28 § andra stycket IL).
Jordbruks- fastighet utomlands	En jordbruksfastighet utomlands som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet, dvs. en bostad på en utländsk jordbruksfastighet, räknas inte som privatbostad vid den löpande beskattningen (2 kap. 9 § första stycket IL). Av samma lagrum framgår att småhus på lantbruksenhet räknas som privatbostad vid tillämpningen av reglerna om kvotering av kapitalvinst (45 kap. 33 § IL) och rätten till uppskovsbelopp (47 kap. IL). Se vidare avsnitt 12.2.1.3.
Privatbostads- fastighet	<p>Med privatbostadsfastighet avses enligt 2 kap. 13 § första stycket IL, under förutsättning att småhuset eller ägarlägenheten är en privatbostad,</p> <ol style="list-style-type: none">1. småhus med mark som utgör småhusenhet,2. småhus på annans mark, och3. småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet4. ägarlägenhetsenhet. <p>En privatbostadsfastighet kan vara belägen utomlands eftersom definitionen av småhus, ägarlägenhet och privatbostad omfattar utländska motsvarigheter. Skatteverket anser att en utländsk ägarlägenhet utgör privatbostadsfastighet även för tid före den 1 maj 2009 (Skatteverket 2007-10-30, dnr 131 649571-07/111). Jfr ovan vid kantribriken Privatbostad – fastighet.</p> <p>Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den (2 kap. 13 § andra stycket IL).</p>
Näringsfastighet	<p>En näringsfastighet är en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL). En ägarlägenhet som inte används som privatbostad beskattas som näringsfastighet.</p> <p>För en utförligare redogörelse för ovan beskrivna termer, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 5 och 24.</p>

12.2 Obegränsad skattskyldighet

En obegränsat skattskyldig person är skattskyldig här för all inkomst oavsett om inkomsten härrör från Sverige eller från utlandet. För en utförlig beskrivning avseende obegränsad skattskyldighet, se avsnitt 2.

12.2.1 Privatbostadsfastigheter

12.2.1.1 Statlig fastighetsskatt/Kommunal fastighetsavgift

Skattskyldighet

Fr.o.m. inkomståret 2008 har den statliga fastighetsskatten avskaffats bl.a. för privatbostad i utlandet. Den numera införda kommunala fastighetsavgiften omfattar inte privatbostäder belägna utomlands, se vidare Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 40.

12.2.1.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Ej förmånsvärde

Något förmånsvärde för eget brukande av privatbostadsfastighet ska inte beräknas. Detta gäller också om denna är belägen utomlands.

Privatbostad

Vid bedömningen av om en bostad är privatbostad är användningssättet eller det tänkta användningssättet avgörande (2 kap. 8 § IL). Det är vanligt att utländska fastigheter och bostadsrätter hyrs ut hela eller viss del av året. Frågan är då om fastigheten eller bostadsrätten är privatbostad. Till skillnad från när det gäller till ytan blandad användning (se prop. 1990/91:54 s. 191 f.) finns inget klargörande uttalande i förarbetena vad gäller i tiden blandad användning. Det förefaller dock inte rimligt att på det sätt som anges i 2 kap. 10 § IL bara se till förhållandena vid kalenderårets utgång. I stället torde en utländsk fastighet respektive bostadsrätt som regel vara att betrakta som privatbostad. Endast när den överhuvudtaget inte är avsedd att inom överskådlig tid användas som permanent- eller fritidsbostad av ägaren eller närstående kan den inte anses som privatbostad.

Tröghetsregeln

Vid omklassificering av privatbostad, såväl fastighet som bostadsrätt, ska den s.k. tröghetsregeln beaktas (2 kap. 11 § IL). Enligt denna regel ska omklassificering av en privatbostad anstå till utgången av det andra kalenderåret efter det år då den omständighet som först utgjorde skäl för omklassificeringen inträffade. Om ägaren begär det får dock omklassificeringen ske omedelbart.

Uthyrningsinkomst Inkomst av uthyrning av privatbostadsfastighet eller privatbostad tas upp som intäkt av kapital (42 kap. 1 § första stycket och 42 kap. 30 § första stycket IL). Detsamma gäller inkomst av avyttring av produkter, t.ex. trädgårdsprodukter eller avverkad skog, från sådan fastighet eller bostad. Såsom framgår i avsnitt 12.1.2 kan även fastighet utomlands vara privatbostad och privatbostadsfastighet. Härigenom blir bestämmelserna tillämpliga också på bostad och fastighet utomlands.

Avdrag från hyresinkomsten Från intäkten får avdrag göras med 12 000 kr (18 000 fr.o.m. inkomståret 2011) per år för varje privatbostadsfastighet eller privatbostad (42 kap. 30 § andra stycket IL). När en privatbostadsfastighet upplåts, ska, utöver 12 000 kr, ett belopp som motsvarar 20 % av intäkten av upplåtelsen dras av (42 kap. 31 § första stycket IL). Avdrag medges inte med högre belopp även om de faktiska kostnaderna varit högre (42 kap. 30 § andra stycket IL).

Exempel

Uthyrning av privatbostadsfastighet

Hysesintäkt 18 000 kr

Avgår skattefri del -12 000 kr

Avgår ytterligare

- 20 % av 18 000 kr - 3 600 kr

Skattepliktig inkomst 2 400 kr

Ränteutgifter är avdragsgilla En obegränsat skattskyldig fysisk person får göra avdrag för ränteutgift i inkomstslaget kapital även om ränteutgiften inte är en omkostnad för att förvärva och bibehålla inkomster (42 kap. 1 § andra stycket IL). Tomträttsavgäld jämföras, med ränteutgift (42 kap. 27 § IL). I förarbetena sägs att bostadsräntor och tomträttsavgälder i allmänhet inte kan ses som omkostnader för förvärvande av någon skattepliktig intäkt eftersom nyttjandet av egen bostad inte ska tas upp som intäkt, men att de ändå ska få dras av i inkomstslaget kapital (prop. 1989/90:110 s. 699). Trots avdragsförbudet i 9 kap. 5 § IL är ränteutgifter som belöper på en privatbostad utomlands avdragsgilla och då i inkomstslaget kapital. Detta beror på att kostnader för lån nedlagda i en privatbostad inte är hänförliga till någon inkomst som är undantagen från beskattning i Sverige. Detta gäller så länge privatbostaden inte till någon del är uthyrd. Om privatbostaden till någon del är uthyrd är räntekostnaden dock helt eller delvis en kostnad för intäkternas

förvärvande (RÅ 2004 ref. 43). Är den i utlandet belägna fastigheten undantagen från svensk beskattning till följd av bestämmelser i skatteavtal kan något avdrag för de ränteutgifter som belöper på uthyrningsinkomsterna inte medges på grund av regleringen i 9 kap. 5 § IL.

Fördelning av ränteutgifter

För den som varit obegränsat skattskyldig här under del av år ska en fördelning ske så att avdrag för ränteutgifter endast medges för den del av året, som den skattskyldige är obegränsat skattskyldig (prop. 1990/91:54 s. 308). Vid fördelningen ska, på samma sätt som i fråga om inkomster, kontantprincipen tillämpas.

12.2.1.3 Beskattning vid avyttring

Vinst som uppkommit vid avyttring (kapitalvinst) av privatbostadsfastighet beskattas i inkomstslaget kapital (41 kap. 1 § IL). Detta gäller oavsett om avyttringen avser tillgång belägen i Sverige eller utomlands.

Beräkningen av kapitalvinst för privatbostadsfastigheter utomlands sker på samma sätt som för fastigheter belägna i Sverige (45 kap. 1 § jfr m. 2 kap. 2 § IL). Vid avyttring av privatbostadsfastighet är tjugotvå trettiondelar av vinsten skattepliktig (45 kap. 33 § första stycket IL). Uppkommer en förlust är 50 % av denna avdragsgill (45 kap. 33 § andra stycket IL). För en utförligare beskrivning av kapitalvinstreglerna vid avyttring av privatbostadsfastighet hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 27.

Exemptavtal

Är privatbostaden belägen i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal där exemptmetoden tillämpas på kapitalvinsten gäller följande för avdragsrätt för kapitalförlusten. Bestämmelsen om avdragsförbudet i 9 kap. 5 § IL reglerar när en utgift inte får dras av på grund av att inkomst inte beskattas här i landet till följd av en bestämmelse i skatteavtal. En kapitalförlust är inte en utgift för förvärv av en inkomst, men om ersättningen för försäljningen av privatbostaden inte ska tas upp på grund av bestämmelse i skatteavtalet medför det att vare sig de utgifter som är förknippade med försäljningen eller de utgifter som ingår i omkostnadsbeloppet får dras av med hänsyn till bestämmelserna i 9 kap. 5 § IL. Därmed uppkommer inte ett underskott vid kapitalvinstberäkningen, som kan leda till en kapitalförlust som i sin tur kan kvittas mot annan kapitalvinst eller medföra skattereduktion (Skatteverket 2009-12-15, dnr 131 903797-09/111).

Skatteverket anser att en överlåtelse av fastighet i utlandet ska behandlas som en avyttring om ersättningen motsvarar eller överstiger 75 % av marknadsvärdet. Om ersättningen understiger 75 % av marknadsvärdet behandlas överlåtelsen som en gåva, om det finns en gåvoavsikt (Skatteverket 2008-04-16, dnr 131 99609-08/111).

Uppskov med kapitalvinst

I 47 kap. IL regleras möjligheterna till uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad. Nedan tas endast de frågor upp som berör internationella skattefrågor. För utförligare beskrivning av uppskavsreglerna hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 29.

Ett av kraven för uppskov är att säljaren varit bosatt i privatbostaden en viss tid före försäljningen. Den som är bosatt och arbetar utomlands för svenska statens räkning kan enligt 14 § folkbokföringslagen folkbokföras på en fastighet i Sverige. Kravet på bosättning i 47 kap. IL har ansetts uppfyllt när en sådan person kvarskrivits på en fastighet (RÅ 2005 ref. 35, Skatteverket 2005-05-23, dnr 130 300993-05/111).

Reglerna om uppskopsbelopp vid avyttring av privatbostadsfastighet är inte tillämpliga när ursprungs- eller ersättningsbostaden är belägen utomlands (47 kap. 1, 3 och 5 §§ IL), utom i de fall när ursprungs- eller ersättningsbostaden är belägen inom EES-området (se nedan vid kantrubriken EES-området).

EES-området

Reglerna om uppskopsbelopp är tillämpliga när ursprungs- eller ersättningsbostaden är belägen inom EES-området. Reglerna är tillämpliga på privatbostäder inom EES-området, dvs.

1. småhus med mark som är småhusenhet
2. småhus på annans mark
3. småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet
4. tomt om där uppförs ett småhus
5. bostad i privatbostadsföretag
6. ägarlägenhet som utgör ägarlägenhetsenhet, eller
7. tomt om där uppförs en ägarlägenhet som avses i 6.

Genom definitionerna av småhus på lantbruksenhet (2 kap. 9 § IL) och privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL) omfattas motsvarande företeelser inom EES-området.

Även för tid före de nuvarande reglernas ikraftträdande (1 februari 2007) ska EU-rättens regler beaktas vid beskattningen. Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), utgåva 13.

Uppskovsbelopp

Nedan redovisas reglerna om uppskovsbelopp och återföring av uppskovsbelopp översiktligt. För en utförligare genomgång hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 29.

Uppskovsbeloppet får högst uppgå till ett belopp som motsvarar kapitalvinsten. Ett uppskovsbelopp begränsas vid avyttring av en privatbostad till 1 450 000 kr multiplicerat med den skattskyldiges andel av bostaden. Uppskovsbelopp räntebeläggs med motsvarande 0,5 % av uppskovsbeloppet. Röntan tas ut genom att en särskild schablonintäkt på 1,67 % av uppskovsbeloppet tas upp i inkomstslaget kapital och beskattas med den normala kapitalskattesatsen, dvs. 30 %. En begränsat skattskyldig person är skattskyldig för schablonintäkten (3 kap. 18 § första stycket 12 IL).

Enligt Skatteverkets mening är den räntebeläggning av uppskovsbeloppet, som i inkomstskattelagen betecknats som schablonintäkt, 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).

Återföring av uppskovsbelopp

Uppskovsbeloppet får återföras när den skattskyldige begär det, dock senast när ersättningsbostaden avyttras. Med avyttring likställs att bostaden övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Undantag görs för övergångar i form av arv eller testamente till make, sambo eller hemmavarande barn under 18 år, samt bodelning med anledning av att ett äktenskap eller ett samboförhållande upphör eller att maken eller sambon dör.

Erhållet uppskovsbelopp får behållas även vid köp av ny ersättningsbostad om den nya ersättningsbostaden uppfyller kraven enligt 47 kap. IL, bl.a. att den är belägen inom EES. Om ersättningen för ersättningsbostaden är minst lika stor som för ursprungsbostaden får hela uppskovet behållas. Om ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden ska uppskovsbeloppet minskas med mellanskillnaden mellan ersättningen för ursprungsbostaden och ersätt-

ningen för ersättningsbostaden. Överskjutande del av uppskovsbeloppet ska återföras till beskattning (47 kap. 9 § IL).

Särskild uppgift

Den som inte är skyldig att lämna allmän självdeklaration och som är ägare av en ersättningsbostad med ett uppskovsbelopp ska, om ersättningsbostaden är belägen utomlands, lämna särskild uppgift om innehavet (5 kap. 2 a § LSK).

12.2.2 Bostadsrätter som är privatbostad

12.2.2.1 Statlig fastighetsskatt/Kommunal fastighetsavgift

Varken den statliga fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften omfattar privatbostäder belägna utomlands, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 40.

12.2.2.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Bostadsrätter som är privatbostad behandlas i princip på samma sätt som privatbostadsfastigheter, se avsnitt 12.2.1.2. Något förmånsvärde av det egna boendet ska inte tas upp (42 kap. 28 § IL). När en bostad som innehas med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåts ska, utöver 12 000 kr (18 000 kr fr.o.m. inkomståret 2011), den del av innehavarens avgift eller hyra som avser den upplåtna delen dras av (42 kap. 31 § tredje stycket IL).

Ränteavdrag

Vad som sägs i avsnitt 12.2.1.2 angående ränteavdrag gäller även bostadsrätter som är privatbostad.

Utdelning

Utdelning, från en utländsk juridisk person vilken motsvarar ett privatbostadsföretag, som inte består i förmån av utnyttjande av fastigheten, tas upp som intäkt av kapital till den del den överstiger andra avgifter och inbetalningar till företaget under beskattningsåret än kapitaltillskott (42 kap. 28 § IL).

Skattelättnad för utdelning

Utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade företag beskattas med en lägre skatt än inkomster från andra företag (42 kap. 15 a § IL). Reglerna går i korthet ut på att utdelning och kapitalvinst från onoterade företag tas upp till 5/6, se vidare Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 25. För reglernas tillämplighet krävs, när det gäller utdelning och kapitalvinst på andelar i utländsk juridisk person, bl.a. att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt företag med motsvarande inkomster (42 kap. 15 a § IL). Reglerna är inte tillämpliga på utdelning från bl.a. privatbostadsföretag. Ett privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag med

viss verksamhet (2 kap. 17 § IL, se även avsnitt 12.1.2 vid kantrubriken Privatbostad – bostadsrätt). Reglerna torde därför, om övriga förutsättningar för deras tillämpning är uppfyllda, vara tillämpliga på utdelning från en utländsk juridisk person som motsvarar ett privatbostadsföretag.

Äldre lättnadsregler, gäller dock t.o.m. utgången av år 2011 för andelar i svenska bostadsföretag som inte uppfyller villkoren i 2 kap.17 § IL, så kallade oäkta bostadsföretag (upphävda 43 kapitlet IL, övergångsreglerna till SFS 2005:1136 samt SFS 2008:829). Enligt Skatteverkets syn får de gamla lättnadsreglerna tillämpas t.o.m. utgången av 2011 även när det gäller motsvarande bostadsföretag inom EES. Skatteverket anser dock att det inte är möjligt att från det ena året till det andra växla mellan beskattning enligt det upphävda 43 kap. IL och beskattning enligt 42 kap. 15 a § IL (Skatteverket 2007-04-11, dnr 131 163023-07/111).

12.2.2.3 Beskattning vid avyttring

Tillämpningsområdet för 46 kap. IL om avyttring av bostadsrätt är begränsat till privat- och näringsbostadsrätter. Såväl privat- som näringsbostadsrätt är en andel i ett privatbostadsföretag (2 kap. 18 respektive 19 §§ IL). Såsom anges i avsnitt 12.1.2 kan en utländsk bostadsrätt vara privatbostad (2 kap. 8 § andra stycket IL). Ett bostadsföretag utanför EES-området kan emellertid inte vara privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL. Bostäder i bostadsföretag utanför EES-området omfattas härigenom inte av 46 kap. IL om avyttring av bostadsrätter. En försäljning av en bostadsrätt belägen utanför EES-området, som är privatbostad enligt definitionen i 2 kap. 8 § andra stycket IL, behandlas i stället enligt samma regler som gäller vid avyttring av en andel i ett svenskt bostadsföretag som inte är privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL, dvs. reglerna om avyttring av delägarätter i 48 kap. IL (se vidare avsnitt 12.2.3.3).

EES-området

En utländsk juridisk person inom EES-området, som uppfyller kraven i 2 kap. 17 § IL, jämställs med ett svenskt privatbostadsföretag vid tillämpningen av 46 kap. IL. Vinsten vid försäljning av en andel i en sådan juridisk person ska därför beräknas enligt reglerna i 46 kap. IL. Detta gäller oavsett om lägenheten används för eget eller närståendes boende eller för andra ändamål. Skatteverket anser att följande ägarformer kan motsvara ett privatbostadsföretag (Skatteverket 2007-06-15, dnr 131 438414-07/113).

Danmark: Andelsboligforening och Boligaktieselskaber

Norge: Andelsleilighet/Boretsleilighet

Finland: Bostadsaktiebolag, Delägarbostad och Bostadsrätt

Storbritannien: Share of freehold

Skattelättnad för kapitalvinst

Utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade företag beskattas med en lägre kapitalskatt än inkomster från andra företag (42 kap. 15 a § IL). Reglerna går i korthet ut på att utdelning och kapitalvinst från onoterade företag tas upp till 5/6, se avsnitt 12.2.2.2 vid kantrubriken Skattelättnad för utdelning samt Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 25. Om privatbostaden är belägen i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal enligt vilket exemptmetoden tillämpas på kapitalvinsten ska ersättningen för fastighetsförsäljningen inte tas upp. Vare sig de utgifter som är förknippade med försäljningen eller de utgifter som ingår i omkostnadsbeloppet kan dras av med hänsyn till bestämmelserna i 9 kap. 5 § IL. Därmed kan inte heller ett underskott uppkomma, som kan leda till en kapitalförlust (Skatteverket 2009-12-15, dnr 131 903797-09/111). Se även avsnitt 12.2.1.3.

Uppskov med kapitalvinst

Se under avsnitt 12.2.1.3 vid kantrubriken Uppskov med kapitalvinst.

12.2.3 Bostadsrätter och liknande som inte är privatbostad

12.2.3.1 Statlig fastighetsskatt/kommunal fastighetsavgift

På bostadsrätt i utlandet tas varken statlig fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift ut.

12.2.3.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Innehav av nyttjanderätt till en lägenhet genom innehav av andelar i en utländsk association kan i vissa fall inte anses utgöra privatbostad för ägaren. Detta kan antingen bero på att lägenheten inte används för bostadsändamål av ägaren eller närstående eller på att bostadsföretaget inte kan jämföras med ett svenskt privatbostadsföretag. Att bostadsföretaget inte kan jämföras med ett privatbostadsföretag kan i sin tur bero på t.ex.

- att det inte uppfyller kravet på att tillhandahålla bostäder till medlemmarna i tillräcklig omfattning (se avsnitt 12.1.2),

- att bostaden innehas genom att innehavaren äger andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, som i sin tur äger fastigheten eller
- att bostaden ägs genom en motsvarighet till ett enkelt bolag.

Nedan beskrivs närmare beskattningskonsekvenserna av ovanstående innehav.

Förmån av att få utnyttja en lägenhet som bostad i en fastighet som ägs av en utländsk juridisk person, som motsvarar ett privatbostadsföretag, är skattefri (42 kap. 28 § IL). Om ägaren använder lägenheten i sin näringsverksamhet ska han/hon beskattas för utdelning motsvarande marknadsvärdet för upplåtelsen. Om ägaren hyr ut lägenheten ska utdelningsbeskattning ske för ett belopp motsvarande hyresinkomsterna.

Innehav av en lägenhet för bostadsändamål eller för näringsverksamhet, genom aktie-/andelsinnehav i en utländsk juridisk person, som kan jämföras med ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, men som inte uppfyller övriga krav för att jämföras med ett privatbostadsföretag, beskattas löpande enligt samma regler som gäller för innehav av en andel (bostadsrätt) i ett svenskt bostadsföretag som inte är andel i privatbostadsföretag, s.k. oäkta bostadsföretag.

Delägare respektive medlem är skattskyldig i inkomstslaget kapital för inkomster på grund av innehav av aktierna respektive andelarna, som t.ex. för utdelning i form av bostadsförmån eller annat och för uthyrningsinkomster (42 kap. 1 § IL). För en mer utförlig redogörelse av hur förmånen beräknas och beskattas och även hur uthyrningsinkomsten beskattas, se Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2008:25, och broschyr om Skatteregler för bostadsrättsföreningar och deras medlemmar (SKV 378), utgåva 6 s. 14 och 17. Avdrag för skuldränta på kapital som lånats för förvärv av bostadsrätten medges enligt vanliga regler.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska utdelning från oäkta bostadsrättsförening beskattas enligt artikel 6, inkomst av fast egendom, i de skatteavtal som följer OECD:s modellavtal (Skatteverket 2008-12-09, dnr 131 740908-08/111).

I de fall en lägenhet innehas genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska en i Sverige obegränsat skattskyldig delägare redovisa och beskattas för sin andel av den juridiska personens inkomster (5 kap. 2 a och 3 §§ IL). Den fastighet som den juridiska personen äger utgör närings-

fastighet. Denna form av ägande förekommer bl.a. i Frankrike genom företagsformen Société Civile Immobilière, SCI.

I vissa fall kan en lägenhet innehas genom en association som inte utgör en juridisk person och som inte själv kan inneha tillgångar. Det blir då delägarna som själva äger fastigheten samt övriga tillgångar. Bedömning av om lägenheten utgör privatbostad eller inte görs utifrån de vanliga reglerna i 2 kap. 8–19 §§ IL. Eventuella inkomster beskattas hos delägarna i förhållande till vars och ens andel av verksamheten. Jfr reglerna om enkla bolag, Handledning för beskattning av inkomst (SKV 302), avsnitt 2.

**Skattelättnad
för utdelning**

Utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade företag beskattas med en lägre kapitalskatt än inkomster från andra företag (42 kap. 15 a § IL). Reglerna går i korthet ut på att utdelning och kapitalvinst från onoterade bolag tas upp till 5/6, se avsnitt 12.2.2.2 vid kantrubriken Skattelättnad för utdelning samt Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 25.

12.2.3.3 Beskattning vid avyttring

En försäljning av en andel (bostadsrätt) i en utländsk juridisk person, som inte är andel i ett privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § IL, behandlas enligt reglerna om avyttring av delägarätter (48 kap. IL) eller, om fråga inte är om sådan delägar rätt som räknas upp i 48 kap. 2 § IL, enligt reglerna om andra tillgångar (52 kap. IL). Det senare gäller t.ex. andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

I det fall det är fråga om försäljning av andelar i en association som kan jämföras med ett enkelt bolag ses detta som om delägaren själv säljer lägenheten/fastigheten och eventuella övriga tillgångar och beskattning sker utifrån detta.

EES-området

En försäljning av en andel (bostadsrätt) i en utländsk juridisk person, som är ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL, men som inte är privatbostad enligt definitionen i 2 kap. 8 § andra stycket IL på grund av att den inte används för eget eller närståendes boende, beskattas enligt reglerna för försäljning av näringsbostadsrätter (46 kap. IL).

**Skattelättnad
för kapitalvinst**

Utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade företag beskattas med en lägre kapitalskatt än inkomster från andra företag (42 kap. 15 a § IL). Reglerna går i korthet ut på att utdelning och kapitalvinst från onoterade företag tas upp till 5/6, se avsnitt 12.2.2.2 vid kantrubriken Skattelättnad för

utdelning samt Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 25.

Uppskov med kapitalvinst

Reglerna om uppskavsbelopp vid byte av bostad (47 kap. IL) är endast tillämpliga på privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter och kan alltså inte tillämpas när det är fråga om försäljning av bostad, som innehas genom aktie-/andelsinnehav i en utländsk juridisk person, och som inte är privatbostad (2 kap. 8 § IL).

12.2.4 Nyttjanderätt till bostad

Time-sharing m.m.

I Sverige upplåts nyttjanderätt till en bostad vanligtvis genom ett hyresavtal. I utlandet finns andra typer av nyttjanderätt t.ex. time-sharing. Härmed avses oftast att någon för en viss summa förvärvat ett semestercertifikat eller liknande, som inte är aktie/andel i ett bostadsföretag men som ger innehavaren rätt att utnyttja en lägenhet under viss tid av året.

En i Storbritannien vanlig form att upplåta bostad är s.k. leasehold. En leasehold innefattar en rätt att för viss tid ta en byggnad eller del därav i besittning. Den som har en leasehold har, i enlighet med vad som föreskrivs i avtalet, att betala hyra samt sin andel av kostnaderna för underhåll av byggnaden etc. Avtalet kan träffas direkt med fastighetsägaren, freeholder, eller med någon som vidareupplåter nyttjanderätten, s.k. sublease, som kan förekomma i flera led.

Löptiden för en leasehold är vanligen 99 år, men det förekommer löptider på upp till 999 år. Innehavaren av en leasehold har vidare möjligheter att få kontraktstiden förlängd.

12.2.4.1 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Inkomst från uthyrning av bostad som innehas med hyresrätt beskattas enligt 42 kap. 30–31 §§ IL. Hyresintäkten tas upp som intäkt. Avdrag medges med 12 000 kr per år (18 000 kr fr.o.m. inkomståret 2011) samt den del av upplåtarens hyra som avser den upplåtna delen. Själva innehavet av hyresrätten ger inte upphov till någon inkomstbeskattning.

Vid upplåtelse av nyttjanderätt i form av t.ex. time-share och leasehold, ska inkomst på grund av uthyrning till annan tas upp till beskattning. Det är en inkomst som uppkommer vid uthyrning av en tillgång. Sådan inkomst ska tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital (42 kap. 1 § första stycket IL).

Enligt Skatteverkets mening motsvarar den rättighet som den utländska tillgången medför, dvs. att en bostad får disponeras,

närmast en hyresrätt även om det finns skillnader. Ersättning från upplåtelse av nyttjanderätt, som exempelvis time-share eller leasehold, ska därför tas up till beskattning i inkomstslaget kapital på samma sätt som ersättning från en upplåten hyresrätt. Avdrag medges med 12 000 kr (18 000 kr fr.o.m. inkomståret 2011) per år samt med den del av avgiften eller liknande som motsvarar hyra för den upplåtna delen av nyttjanderätten. Bostadsförmån ska inte redovisas (Skatteverket 2008-02-18, dnr 131 102503-08/111).

12.2.4.2 Beskattning vid avyttring

En försäljning av en time-share beskattas enligt reglerna om personliga tillgångar i 52 kap. IL. Detta innebär att förluster inte är avdragsgilla (Skatteverket 2004-10-08, dnr 130 591771-04/111).

Skatteverket anser att en leasehold är en nyttjanderätt och att en avyttring ska behandlas enligt reglerna i 52 kap. IL. Leasehold som används för ägarens eller dennes familjs boende utgör därvid en personlig tillgång (Skatteverket 2005-03-03, dnr 130 113752-05/111).

12.2.5 Beskattning av näringsfastighet

12.2.5.1 Allmänt

Ej fastighetsskatt/ kommunal fastig- hetsavgift

Näringsfastighet utomlands är inte skattepliktig till statlig fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift. Begreppet näringsfastighet beskrivs i avsnitt 12.1.2.

En eller flera närings- verksamheter

All näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om han bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). Därav följer bl.a. att om verksamhet bedrivs både i Sverige och utomlands kan ett eventuellt underskott i den ena verksamheten inte kvittas mot ett överskott i den andra verksamheten. Självständigt bedriven verksamhet utomlands anses alltid som passivt bedriven (2 kap. 23 § IL). Detta innebär bl.a. att grundavdrag inte medges om inkomsten från den utländska näringsverksamheten utgör den skattskyldiges enda förvärvsinkomst. I prop. 1993/94:50 s. 334 uttalas att självständighetskravet får anses uppfyllt om verksamheten utomlands saknar anknytning till en verksamhet här i landet. Skilda verksamheter utomlands hänförs till en och samma näringsverksamhet.

EES-området

Skatteverket anser att om verksamhet bedrivs inom annat EES-land ska den på den skattskyldiges begäran behandlas som om den bedrevs i Sverige (Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 774559-08/111). Detta innebär bl.a. att underskott i en utländsk verksamhet får kvittas mot överskott i en svensk verksamhet.

Juridiska personers innehav av näringsfastighet utomlands ger inte upphov till några speciella frågeställningar förutom i ett avseende, nämligen om en fastighet ägs av en utländsk juridisk person vars delägare ska beskattas för del av bolagets löpande resultat i enlighet med reglerna i 39 a kap. IL. I avsnitt 13.5.4 av denna handledning redogörs för hur dubbelbeskattning ska undanröjas i de fall beskattning skett även i den stat där den utländska juridiska personens hör hemma.

12.2.5.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Som ovan nämnts beskattas näringsfastighet utomlands i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen tillämpas samma regler som gäller för näringsfastigheter i Sverige. Som intäkt tas upp eventuella hyresinkomster. Det egna hyresfria nyttjandet ska också redovisas som intäkt eftersom detta utgör uttag av tjänst (22 kap. 4 § IL).

Andelshus

Andelshus är en särskild bostadsform där tre eller flera personer tillsammans, direkt eller genom ett handelsbolag, äger ideella andelar av ett hyreshus med skilda lägenheter åt delägarna (2 kap. 16 § IL). Delägaren beskattas enligt de regler som gäller för näringsfastigheter (14 kap. 1 § och 2 kap. 14 § IL). Detta innebär att delägaren vid inkomstbeskattningen ska redovisa sin del av fastighetens inkomster som inkomst av näringsverksamhet. Som intäkt tas upp hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Avdrag medges för delägarens andel av löpande driftkostnader samt för utgiftsräntor. För reparationer och underhåll finns särskilda begränsningar i avdragsrätten (19 kap. 3 § IL).

Reglerna för beskattning av andelshus är utformade så att den skattskyldige själv får välja mellan att ett underskott helt eller delvis behandlas enligt huvudregeln, dvs. utnyttjas mot framtida överskott från fastigheten eller behandlas som en kapitalförlust enligt 42 kap. 33 § IL. Enligt dessa bestämmelser har delägare i andelshus efter yrkande rätt till avdrag såsom för kapitalförlust för underskott av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår. Avdrag medges för den del av underskottet som belöper på sådan bostadslägenhet som skulle ha utgjort privatbostad om den innehafts med bostadsrätt. Om den skatt-

skyldige väljer att behandla underskottet som en kapitalförlust medges avdraget i inkomstslaget kapital med 70 % av underskottet. För underskott av kapital medges skattereduktion (11 kap. 11 § SBL). Om inkomsten från en näringsfastighet är undantagen från beskattning i Sverige enligt bestämmelser i skatteavtal är ett underskott inte avdragsgillt.

Bostadsförmån

Huvudregeln är att bostadsförmån ska tas upp till ett belopp motsvarande de hyrespriser som gäller på den ort där fastigheten är belägen. Värdet ska beräknas för den tid fastigheten varit disponibel för ägaren. Beräkningen av värdet kan, i de fall ortens pris inte kan fastställas, ske antingen efter en schablonmetod som baseras på anskaffningsutgiften (se nedan vid kantrubriken Schablonmässig värdering) eller enligt Skatteverkets föreskrifter om förmån av bostad att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. för beskattningsåret 2010 och vid 2011 års taxering (SKVFS 2009:27).

Schablonmässig värdering

Enligt schablonmetoden tas som underlag upp anskaffningsutgiften för fastigheten respektive bostaden, uppräknad med index. 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften läggs till grund för beräkning av förmånsvärdet. De omräkningstal som Skatteverket beräknar kan användas vid justering till dagens penningvärde.

För åren 1914–2009 har följande omräkningstal räknats fram.

År	Omräkningstal	År	Omräkningstal	År	Omräkningstal
1914	44,34	1946	18,95	1978	3,70
1915	38,56	1947	18,48	1979	3,45
1916	34,11	1948	17,60	1980	3,03
1917	27,04	1949	17,32	1981	2,71
1918	19,11	1950	17,12	1982	2,49
1919	16,54	1951	14,78	1983	2,29
1920	16,48	1952	13,69	1984	2,12
1921	19,19	1953	13,52	1985	1,97
1922	23,71	1954	13,44	1986	1,89
1923	25,48	1955	13,08	1987	1,82
1924	25,48	1956	12,46	1988	1,72
1925	25,05	1957	11,92	1989	1,61
1926	25,93	1958	11,43	1990	1,46
1927	26,24	1959	11,34	1991	1,34
1928	26,08	1960	10,89	1992	1,31
1929	26,39	1961	10,66	1993	1,25
1930	27,20	1962	10,17	1994	1,22
1931	28,06	1963	9,88	1995	1,19
1932	28,61	1964	9,58	1996	1,19
1933	29,36	1965	9,12	1997	1,18
1934	29,17	1966	8,56	1998	1,18
1935	28,61	1967	8,21	1999	1,18
1936	28,24	1968	8,06	2000	1,16
1937	27,54	1969	7,83	2001	1,14
1938	26,87	1970	7,33	2002	1,11
1939	26,24	1971	6,82	2003	1,09
1940	23,34	1972	6,44	2004	1,09
1941	20,62	1973	6,03	2005	1,08
1942	19,11	1974	5,49	2006	1,07
1943	18,87	1975	5,00	2007	1,05
1944	18,95	1976	4,53	2008	1,01
1945	19,03	1977	4,07	2009	1,01
				2010	1,00

Förmånsvärdet beräknas till ett belopp motsvarande för helt år räknat

- 10 % av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som inte överstiger 100 000 kr,
- 6 % av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som överstiger 100 000 kr men inte 200 000 kr samt
- 3 % av den del av 50 % av den uppräknade anskaffningsutgiften som överstiger 200 000 kr.

Exempel

En fastighet har anskaffats år 1979 för 400 000 kr. Vid 2011 års taxering räknas en fastighet inköpt 1979 upp med omräkningstalet 3,45 vilket ger ett nuvärde på 1 380 000 kr. Av nuvärdet läggs 50 %, dvs. 690 000 kr, till grund för beräkningen av förmånsvärdet. För helt år blir förmånsvärdet enligt schablonmetoden i detta fall (10 % av 100 000 kr + 6 % av 100 000 kr + 3 % av 490 000 kr) = 30 700 kr. Antag att bostaden varit uthyrd i fyra månader för 30 000 kr. Ägaren ska då förmånsbeskattas för de återstående åtta månaderna. Förmånens värde är 8/12 av 30 700 kr, dvs. 20 467 kr.

12.2.5.3 Beskattning vid avyttring

Avyttrar en fysisk person en näringsfastighet som är anläggningstillgång hänförs intäkten till inkomst av kapital. Är fastigheten lagertillgång sker beskattning däremot i inkomstslaget näringsverksamhet. Vinstberäkningen vid avyttring av fastighet är densamma oavsett om fastigheten är belägen i Sverige eller utomlands (45 kap. 1 § jfr med 2 kap. 2 § IL). Om en fysisk person avyttrar en näringsfastighet och det vid kapitalvinstberäkningen uppkommer en vinst ska ett underskott som finns i den näringsverksamhet till vilken fastigheten hör dras av från kapitalvinsten (45 kap. 32 § IL). Bestämmelsen är tvingande. Åtgärden att räkna av underskottet mot vinsten är den sista som sker vid kapitalvinstberäkningen. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten. Denna bestämmelse gäller även för näringsfastighet utomlands. Däremot medges inte avdrag för slutligt underskott i näringsverksamhet såsom kapitalförlust när fråga är om självständig verksamhet utomlands (42 kap. 34 § andra stycket IL). Uppkommer en verklig förlust vid försäljning av näringsfastighet utomlands är denna avdragsgill enligt samma regler som gäller för fastighet i Sverige. Om privatbostaden är belägen i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal enligt vilket exemptmetoden tillämpas på kapitalvinsten ska ersättningen för fastighetsförsäljningen inte tas upp. Vare sig de utgifter som är förknippade med försäljningen eller de utgifter som ingår i omkostnadsbeloppet kan dras av med hänsyn till bestämmelserna i 9 kap. 5 § IL. Därmed kan inte heller ett underskott uppkomma, som kan leda till en kapitalförlust (Skatteverket 2009-12-15, dnr 131 903797-09/111). Se även avsnitt 12.2.1.3.

Enligt Skatteverkets mening ska en överlåtelse av fastighet i utlandet behandlas som en avyttring om ersättningen motsvarar eller överstiger 75 % av marknadsvärdet. Om ersättningen understiger 75 % av marknadsvärdet behandlas överlåtelsen som en gåva, om det finns en gåvoavsikt (Skatteverket 2008-04-16, dnr 131 99609-08/111).

EES-området

Skatteverket anser att avdrag för slutligt underskott i en utländsk självständigt bedriven näringsverksamhet inom EES ska, på den skattskyldiges begäran, medges på samma sätt som om verksamheten bedrivits i Sverige (Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 774559-08/111).

Uppskov

Uppskov med kapitalvinstbeskattningen medges endast vid avyttring och förvärv av privatbostäder och således inte vid avyttring respektive förvärv av näringsfastigheter (47 kap. IL).

12.3 Begränsad skattskyldighet

Den som är begränsat skattskyldig beskattas endast för de inkomster som finns uppräknade i lag t.ex. IL, SINK, A-SINK eller KupL. För en utförlig beskrivning se avsnitt 3.

12.3.1 Privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt

För definitioner se avsnitt 12.1 och Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 5 och 24.

12.3.1.1 Statlig fastighetsskatt/Kommunal fastighetsavgift

Fr.o.m. inkomståret 2008 har den statliga fastighetsskatten avskaffats bl.a. för uppförda småhus och ersatts av en kommunal fastighetsavgift. Avgiften betalas av den som är ägare till en fastighet eller ägarlägenhetsenhet i Sverige vid ingången av beskattningsåret. Fastighetsavgiften för småhus och ägarlägenhet är 6 387 kr vid taxeringen 2011, dock högst 0,75 % av taxeringsvärdet. Eftersom det är ägaren av fastigheten som är skattskyldig så betalar en delägare i ett bostadsföretag inte själv någon fastighetsavgift utan skattskyldigheten åvilar bostadsföretaget. För utförligare beskrivning av reglerna om fastighetsskatt och -avgift, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 40.

Nedsättning

Den föreskrivna nedsättningen av fastighetsavgiften för nyproducerade bostäder gäller för fastigheter belägna i Sverige och således även för den som är begränsat skattskyldig (6 § FAvL).

Skattereduktion Ägare av en fastighet i Sverige kan under vissa förutsättningar ges skattereduktion för fastighetsavgift (lagen (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift). Reglerna gäller fastighetsägare som är fysiska personer och som har sina permanentbostäder i av dem ägda småhus. Fritidsfastigheter omfattas inte av regeln. Med hänsyn till att reglerna bara omfattar dem som har sin permanentbostad i Sverige torde inte begränsat skattskyldiga komma ifråga för reduktionen.

12.3.1.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

En begränsat skattskyldig redovisar inte något förmånsvärde av eget boende i sin privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt. Skattskyldighet för uthyrningsinkomster regleras i 3 kap. 18 § första stycket 10. För att beskattning ska kunna ske enligt dessa regler vid uthyrning av en bostadsrätt krävs att bostadsföretaget är ett privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL). Detta innebär att endast svenska bostadsföretag omfattas vid tillämpningen av 3 kap. 18 § första stycket 10 IL, (Skatteverket 2007-11-23, dnr 131 674273-07/111). Se vidare avsnitt 12.3.2.2.

Beräkningen av inkomstens storlek görs enligt vanliga regler (42 kap. 30–31 §§ IL). Avdrag ska göras med 12 000 kr (18 000 kr fr.o.m. inkomståret 2011) per år för varje privatbostadsfastighet eller privatbostad. När en privatbostadsfastighet upplåts, ska därutöver ett belopp som motsvarar 20 % av intäkten av upplåtelsen dras av. När en bostad som innehas med bostadsrätt eller liknande besittningsrätt upplåts, ska i stället, utöver 12 000 kr, den del av innehavarens avgift eller hyra som avser den upplåtna delen dras av.

För begränsat skattskyldigs innehav av privatbostad i Sverige gäller inte den generella rätt till avdrag för ränteutgifter som obegränsat skattskyldiga har. Begränsat skattskyldiga får dra av ränteutgifter bara om de är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (42 kap. 1 § andra stycket IL). En begränsat skattskyldig person får avdrag för ränteutgifter för privatbostad till den del räntekostnaderna belöper på den tid bostaden varit uthyrd, (RÅ 2004 ref. 43). För den som är skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 1, 2 eller 3 IL finns en utökad avdragsrätt för räntor om personen är bosatt och har betalat räntorna under bosättning inom EES samt att hans överskott av förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av förvärvsinkomster i Sverige, se avsnitt 10.4.2.4.

12.3.1.3 Beskattning vid avyttring

En begränsat skattskyldig är skattskyldig i kapital för kapitalvinst vid försäljning av en fastighet eller en privat- eller näringsbostadsrätt i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 11). För att beskattning ska kunna ske vid försäljning av en bostadsrätt enligt dessa regler krävs att bostadsföretaget är ett privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL). Detta innebär att endast svenska bostadsföretag omfattas vid tillämpningen av 3 kap. 18 § första stycket 11 IL (Skatteverket 2007-11-23, dnr 131 674273-07/111). Se vidare avsnitt 12.3.2.3.

Beräkningen av kapitalvinsten sker på samma sätt som för en obegränsat skattskyldig. Vid avyttring av privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt är tjugotvå trettiondelar av vinsten skattepliktig (45 kap. 33 § första stycket respektive 46 kap. 18 § första stycket IL). Uppkommer en förlust är 50 % av denna avdragsgill (45 kap. 33 § andra stycket respektive 46 kap. 18 § andra stycket IL). För en utförligare beskrivning av kapitalvinstreglerna vid avyttring av privatbostadsfastighet respektive bostadsrätt hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 27 och 28.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om en begränsat skattskyldigs ränteutgifter får behandlas som omkostnad för förvärv av kapitalvinst. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att löpande ränteutgifter för ett lån som har tagits upp för att finansiera anskaffningen av en tillgång ska betraktas som omkostnader för förvärv av den löpande avkastningen på tillgången, men däremot inte för förvärv av den intäkt av engångskaraktär som vinsten vid en avyttring av tillgången utgör (RÅ 2001 ref. 1).

Uppskov med kapitalvinst

Den som avyttrar sin privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt (ursprungsbostad) och förvärvar en annan bostad (ersättningsbostad) kan under vissa förutsättningar få uppskov med beskattningen av hela eller del av den kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen av ursprungsbostaden. Förutsättningarna är bl.a. följande. Ursprungsbostaden ska vara en privatbostad där man varit bosatt viss tid före avyttringen. Kapitalvinsten vid försäljningen ska uppgå till minst 50 000 kr. Ersättningsbostaden ska ha förvärvats och bosättning ska ha skett inom viss tid. Den nya bostaden ska också vara av visst slag (småhus, bostadsrätt m.m.). Ersättningen för ersättningsbostaden måste vara minst lika stor som för den avyttrade ursprungsbostaden för att uppskov med beskattningen ska

kunna erhållas för hela kapitalvinsten. Uppskov med beskattningen kan också erhållas för del av kapitalvinsten, dock lägst 50 000 kr.

Bestämmelserna är tillämpliga för bostäder, såväl ursprungssom ersättningsbostäder, i länder inom EES-området.

Uppskovsreglerna gäller endast fysiska personer. Det finns inget krav att personen ska vara obegränsat skattskyldig i Sverige vid avyttringen för att få uppskov.

Uppskovsbelopp räntebeläggs med motsvarande 0,5 % av uppskovsbeloppet. Röntan tas ut genom att en särskild schablonintäkt på 1,67 % av uppskovsbeloppet tas upp i inkomstslaget kapital och beskattas med den normala kapitalskattesatsen, dvs. 30 %. En begränsat skattskyldig person är skattskyldig för schablonintäkten (3 kap. 18 § första stycket 12 IL).

Återföring vid uppskovsbelopp

Vid avyttring av ersättningsbostaden återförs uppskovsbeloppet till beskattning genom att det läggs till vinsten eller förlusten vid kapitalvinstberäkningen för ersättningsbostaden (45 kap. 33 § IL, 46 kap. 18 § IL). Det korrigerade resultat som därefter framkommer kan antingen generera ett nytt uppskov eller beskattas.

Om ersättningsbostaden är belägen utomlands och ägaren är begränsat skattskyldig i Sverige är ägaren skattskyldig i inkomstslaget kapital för uppskovsbeloppet när bostaden avyttras (3 kap. 18 § första stycket 12 IL, 47 kap. 11 § och 11 a § IL).

Om en begränsat skattskyldig avyttrar en utomlands belägen ersättningsbostad med en kapitalförlust och ska återföra ett uppskovsbelopp, ska uppskovsbeloppet reduceras med kapitalförlusten innan uppskovsbeloppet tas upp till beskattning (47 kap. 11 a § IL).

För en utförligare genomgång, se avsnitt 12.2.1.3 och Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 29.

12.3.2 Bostadsrätter och liknande som inte är privatbostad

Med privatbostad avses bl.a. en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § andra stycket IL). Ett privatbostadsföretag är en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktieföretag vars

verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget (2 kap. 17 § IL). Härutöver kan även garageföreningar räknas som privatbostadsföretag. Dessa behandlas inte här. Skatteverket har i Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2008:25, uttalat att om en fastighet innehåller minst tre bostadslägenheter och minst 60 % av fastighetens hela taxeringsvärde belöper på lägenheter som med bostadsrätt eller hyresrätt upplåtits till delägare bör ovannämnda villkor om visst tillhandahållande av bostäder till medlemmar eller delägare anses uppfyllt. Om inte kraven enligt ovan är uppfyllda är bostadsföretaget inte ett privatbostadsföretag och bostaden inte en privatbostad.

12.3.2.1 Statlig fastighetsskatt/Kommunal fastighetsavgift

Delägare i bostadsföretag betalar varken statlig fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift.

12.3.2.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

En begränsat skattskyldig som är medlem i en svensk ekonomisk förening, som inte är ett privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL), är skattskyldig för utdelning på andelarna enligt 3 kap. 18 § första stycket 13 IL. Innehar en begränsat skattskyldig en bostad genom att äga aktier i ett svenskt bostadsaktiebolag, som inte uppfyller kraven i 2 kap. 17 § IL, är utdelningen skattepliktig enligt KupL. Som utdelning tas i bägge fallen upp hyresvärdet för disponerad lägenhet. För en mer utförlig redogörelse av hur förmånen beräknas se Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2008:25 och broschyren Skatteregler för bostadsrättsföreningar och deras medlemmar (SKV 378) utgåva 6 s. 14 och 17.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska utdelning från oäkta bostadsrättsförening beskattas enligt artikel 6, inkomst av fast egendom, i de skatteavtal som följer OECD:s modellavtal (Skatteverket 2008-12-09, dnr 131 740908-08/111). Någon skattskyldighet för inkomst från uthyrning i andra hand föreligger inte för en begränsat skattskyldig, såvida det inte rör sig om näringsverksamhet (3 kap. 18 § IL).

Om ett utländskt bostadsföretag äger en fastighet i Sverige och upplåter lägenheter med nyttjanderätt till sina delägare utgör det utländska bostadsföretaget inte ett privatbostadsföretag vid tillämpningen av 3 kap. 18 § första stycket 10 IL, eftersom endast svenska bostadsföretag omfattas (2 kap. 17 §), utom vid tillämp-

ningen av 46 och 47 kapitlen IL (Skatteverket 2007-11-23, dnr 131 674273-07/111). Med anledning av detta kan varken inkomster på grund av uthyrning eller utdelning från det utländska bostadsföretaget beskattas med stöd av IL.

Ränteavdrag

För begränsat skattskyldigs innehav av bostad i Sverige gäller inte den generella rätt till avdrag för ränteutgifter som obegränsat skattskyldiga har. Begränsat skattskyldiga får dra av ränteutgifter bara om de är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster (42 kap. 1 § andra stycket IL). För den som är skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 1, 2 eller 3 IL finns en utökad avdragsrätt för räntor om personen är bosatt och har betalat räntorna under bosättning inom EES samt hans överskott av förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av förvärvsinkomster i Sverige, se avsnitt 10.4.2.4.

För begränsat skattskyldig, som är skattskyldig enligt IL, för utdelning från bostadsföretag är ränteutgiften för anskaffning av andelarna avdragsgill i inkomstslaget kapital (RÅ 2004 ref. 43).

Skattelättnad för utdelning

Fr.o.m. inkomståret 2006 är de s.k. lättnadsreglerna slopade och ersatta av lägre kapitalskatt för utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade bolag (42 kap. 15 a § IL). De gamla reglerna gäller dock t.o.m. utgången av år 2011 för andelar i svenska bostadsföretag som inte uppfyller villkoren i 2 kap.17 § IL (övergångsreglerna till SFS 2005:1136 samt SFS 2008:829). För närmare beskrivning av lättnadsreglerna, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 25.

12.3.2.3 Beskattning vid avyttring

En försäljning av en andel (bostadsrätt) i en juridisk person, som inte är privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL), behandlas enligt reglerna om avyttring av delägarätter (48 kap. IL) eller, om fråga inte är om sådan delägar rätt som räknas upp i 48 kap. 2 § IL, enligt reglerna om andra tillgångar (52 kap. IL).

En begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinsten vid avyttring av aktier/andelar i ett svenskt s.k. oäkta bostadsföretag enligt 3 kap. 19 § IL under de tio år som följer efter det år han upphörde att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Det kan påpekas att vid tillämpning av skatteavtal torde kapitalvinsten, trots att den behandlas enligt reglerna för avyttring av andelar/aktier i intern rätt, i normalfallet behandlas enligt reglerna för fast egendom.

En begränsat skattskyldig person är skattskyldig för försäljning av en bostadsrätt i en svensk juridisk person (3 kap. 18 § första stycket 11 IL), som är privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL), men som inte används för eget eller närståendes boende (näringsbostadsrätt). Resultatet beräknas enligt reglerna i 46 kap. IL.

Fr.o.m. inkomståret 2008 är en begränsat skattskyldig, genom en ändring i 3 kap. 19 § IL, skattskyldig även vid försäljning av delägarätter i utländska företag och andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, om de förvärvats under tiden som den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Om ett utländskt bostadsföretag äger en fastighet i Sverige och upplåter lägenheter med nyttjanderätt till sina delägare utgör det utländska bostadsföretaget inte ett privatbostadsföretag vid tillämpningen av 3 kap. 18 § första stycket 11 IL, eftersom endast svenska bostadsföretag omfattas av definitionen i 2 kap. 17 §, utom vid tillämpningen av 46 och 47 kapitlen IL (Skatteverket 2007-11-23, dnr 131 674273-07/111). Beskattning av kapitalvinst vid avyttring av sådana andelar kan inte ske med stöd av 3 kap. 18 § första stycket 11 utan med stöd av 3 kap. 19 § IL om övriga förutsättningar i lagrummet är uppfyllda. Om förutsättningarna i 2 kap. 17 § IL är uppfyllda, sker vinstberäkningen sedan enligt 46 och 47 kap. IL. I annat fall sker beräkningen enligt reglerna i 48 kap. respektive 52 kap. IL.

Skattelättnad för kapitalvinst

Fr.o.m. inkomståret 2006 är de s.k. lättnadsreglerna slojade och ersatta av lägre kapitalskatt för utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade bolag (42 kap. 15 a § IL). De gamla reglerna gäller dock t.o.m. utgången av år 2011 för andelar i svenska bostadsföretag som inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 § IL (övergångsreglerna till SFS 2005:1136 samt SFS 2008:829). För närmare beskrivning av lättnadsreglerna, se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 25.

Uppskov med kapitalvinst

Reglerna i 47 kap. IL om uppskavsbelopp vid byte av bostad är endast tillämpliga på privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter och kan alltså inte tillämpas när det är fråga om försäljning av bostad, som innehas genom aktie-/andelsinnehav i ett bostadsföretag som inte är ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL.

12.3.3 Hyresbostäder

Nyttjandet av en hyreslägenhet är inte skattepliktig. Någon skattskyldighet för inkomst från uthyrning i andra hand av en

hyresrätt föreligger inte heller för en begränsat skattskyldig (jfr 3 kap. 18 § IL), såvida det inte rör sig om näringsverksamhet. Nyttjanderättshavaren är inte heller skyldig att betala statlig fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift.

12.3.4 Näringsfastighet

En näringsfastighet är en fastighet som inte är privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL), se vidare avsnitt 12.2.

12.3.4.1 Statlig fastighetsskatt/Kommunal fastighetsavgift

Se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 40.

12.3.4.2 Beskattning av eget boende och vid uthyrning

Begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet från en fastighet i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 3 IL). Resultatet beräknas på samma sätt som för en obegränsat skattskyldig. Som intäkt tas upp ev. hyresinkomster. Som intäkt ska även redovisas det egna hyresfria nyttjandet eftersom detta utgör uttag av tjänst (22 kap. 4 § IL). Avdrag medges för ränteutgifter och övriga kostnader för fastighetsförvaltningen. För en utförligare beskrivning se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 302), avsnitt 13.

Andelshus

Andelshus är en särskild bostadsform där tre eller flera personer tillsammans, direkt eller genom ett handelsbolag, äger ett hyreshus med skilda lägenheter åt delägarna (2 kap. 16 § IL). Delägaren beskattas enligt de regler som gäller för näringsfastigheter (14 kap. 1 § och 2 kap. 14 § IL). Detta innebär att delägaren vid inkomstbeskattningen ska redovisa sin del av fastighetens inkomster som inkomst av näringsverksamhet. Som intäkt tas upp hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Avdrag medges för delägarens andel av löpande driftkostnader samt för utgiftsräntor. För reparationer och underhåll finns särskilda begränsningar i avdragsrätten (19 kap. 3 § IL). Se även avsnitt 12.2.5.2.

Bostadsförmån

Huvudregeln är att bostadsförmån ska tas upp till ett belopp motsvarande de hyrespriser som gäller på den ort där fastigheten är belägen. Värdet ska beräknas för den tid fastigheten varit disponibel för ägaren. Beräkningen av värdet kan ske, i de fall ortens pris inte kan fastställas, enligt Skatteverkets föreskrifter om förmån av bostad att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m. för beskattningsåret 2010 och vid 2011 års taxering (SKVFS 2009:27).

Avdrag för ränteutgifter medges för lån nedlagda i fastigheten.

12.3.4.3 Beskattning vid avyttring

En begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig i kapital för kapitalvinst vid avyttring av fastighet i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 11 IL). Vinstberäkningen sker enligt samma regler som för en obegränsat skattskyldig.

Om en fysisk person avyttrar en näringsfastighet och det vid kapitalvinstberäkningen uppkommer en vinst ska ett underskott som finns i den näringsverksamhet till vilken fastigheten hör dras av från kapitalvinsten (45 kap. 32 § IL). Bestämmelsen är tvingande. Åtgärden att räkna av underskottet mot vinsten är den sista som sker vid kapitalvinstberäkningen. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten. För en djupare genomgång se Handledning för beskattning av inkomst (SKV 301), avsnitt 24.

Uppskov

Uppskov med kapitalvinstbeskattningen medges enligt 47 kap. IL endast vid avyttring och förvärv av privatbostäder och således inte vid avyttring respektive förvärv av näringsfastigheter.

13 Undvikande av internationell dubbelbeskattning

13.1 Inledning

Detta avsnitt tar upp olika metoder och bestämmelser för att undanröja internationell dubbelbeskattning.

Internationell dubbelbeskattning

Internationell juridisk dubbelbeskattning uppkommer då en person beskattas för samma inkomst i två eller flera stater.

Ekonomisk dubbelbeskattning

Den internationella juridiska dubbelbeskattningen skiljer sig från ekonomisk dubbelbeskattning bl.a. på så sätt att den ekonomiska dubbelbeskattningen kan sägas vara en avsedd effekt av lagstiftningen i en stat, t.ex. att både beskatta ett aktiebolags vinst och den lämnade utdelningen, medan den internationella dubbelbeskattningen dels är en effekt av lagstiftningen i två eller flera stater, dels aldrig torde utgöra en av lagstiftaren åsyftad effekt.

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 inkomster personen har 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 länder tillämpar hemvistprincipen och båda länderna 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.

Metoder för att undanröja dubbelbeskattning

Två metoder har utvecklats i modern mellanstatlig skatterätt för att undanröja internationell dubbelbeskattning – undantagandemetoden (exemptmetoden) och avräkningsmetoden (creditmetoden). Dessa metoder tas upp under avsnitt 13.2. Dubbelbeskattning kan lindras eller undanröjas genom bestämmelser i intern svensk rätt, s.k. ensidiga åtgärder, eller genom skatteavtal.

IL innehåller undantag från skattskyldighet för vissa utländska inkomster enligt sexmånaders- och ettårsregeln, bestämmelser om avdrag för utländsk skatt och möjlighet till befrielse (efterskänkande) av statlig skatt. Därutöver finns lagen

(1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL. Avdrag för utländsk skatt och efterskänkande av skatt tas upp under avsnitt 13.3 respektive 13.4. I avsnitt 13.5 tas AvrL upp. Sexmånaders- och ettårsregeln tas upp i avsnitt 5.2.

I LSK finns det en bestämmelse om anmälningsplikt när skatt som har betalats utomlands sätts ned, se avsnitt 13.6. I vissa fall kan det bli aktuellt med återbetalning av utländsk skatt med stöd av SBL. Detta behandlas i avsnitt 13.7. Undanröjande av dubbelbeskattning med stöd av skatteavtal tas upp i avsnitt 13.8.

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.

**Räkenskapsår
påbörjat före
1 januari 2009**

Avsnitten 13.3 och 13.5 behandlar bestämmelserna i IL och AvrL i den lydelse de har från och med 2009. För nystartade bolag med brutna räkenskapsår påbörjade före den 1 januari 2009 tillämpas, vid 2011 års taxering, IL och AvrL i dess tidigare lydelse, se Handledning för internationell beskattning (SKV 352) 2009 och 2010, avsnitt 7.

13.2 Metoder

13.2.1 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 samt vid tillämpning av exemptmetoden i flertalet av de skatteavtal som Sverige ingått (se t.ex. skatteavtalet mellan de nordiska länderna, SFS 1996:1512).

**Exempt med
progressions-
uppräknig**

Vid *exempt med progressionsuppräknig* 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. Progressionsuppräknig används oftast av den skatt-

skyldiges hemviststat men det förekommer även att sådan uppräknings sker i källstaten.

**Begränsad
progressions-
uppräknings
i Sverige**

Möjlighet till progressionsuppräknings finns endast 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**

Progressionsuppräknings kan 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. 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 x 4 %). Statlig inkomstskatt beräknad endast på den svenska inkomsten (= den beskattningsbara inkomsten 450 000 kr) hade blivit 10 000 kr. Progressionsuppräknings innebär

således en höjning av skatten på den i Sverige beskattade inkomsten med 8 000 kr.

Progressionsuppräknning 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 progressionsuppräknning, 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. Nedläggning 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 och den kommunala inkomstskatten på samma inkomst med kommunal inkomstskatt på 50 000 kr.

Skillnaden mellan exempt med progressionsuppräknning och alternativ exempt

När exempt med progressionsuppräknning används görs endast en fiktiv beräkning av skatten på den totala inkomsten för att erhålla progressionseffekten. När alternativ exempt tillämpas ingår däremot 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 progressionsuppräknning tillämpas. Alternativ exempt har emellertid utnyttjats i ringa omfattning. Eftersom metoden medförde andra inte avsedda konsekvenser vid beskattningen (t.ex. minskade underskott) som innebar att beskattningsresultatet kunde bli helt annorlunda jämfört med att använda exempt med progressions-

uppräknning frångick man alternativt exempt. Andra länder, t.ex. Frankrike, använder den vilket framgår av metodartikeln i skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673).

Matching exempt

I vissa avtal tillämpar Sverige också en metod som brukar kallas *matching exempt*. Denna metod används endast då fråga är om skattefrihet för från utlandet erhållen utdelning. Metoden innebär att om källstaten t.ex. på grund av bestämmelser i viss investeringsfrämjande lagstiftning som anges i avtalet, inte tar ut den normala bolagsskatten ska 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 exempt*regler framgår av de ändringsförfattningar till respektive skatteavtal som 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.

13.2.2 Creditmetoden

Creditmetoden innebär att man beskattar den utländska inkomsten men medger avräkning från den egna skatten för den skatt som betalats i utlandet på inkomsten.

Full credit

Full credit (obegränsad avräkning) innebär att avräkning medges för hela den utländska skatten utan hänsyn till den skatt som betalas på inkomsten i bosättningslandet/hemviststaten.

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 overall-principen. I skatteavtalen föreskrivs ofta per item-principen vid tillämpning av creditmetoden.

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. Vid tillämpning av omvänd credit medges avräkning för utländsk skatt på svensk inkomst med högst så stor andel av den svenska skatten som belöper på den i utlandet beskattade svenska inkomsten.

Återbetalning av SINK Personer bosatta utomlands beskattas med en definitiv källskatt på inkomst av tjänst, SINK. Detta innebär att skattskyldig som beskattas med tillämpning av denna lag och som uppstår 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. 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 tidsbegränsade *matching credit*-bestämmelser med samma syfte, dvs. att med skatteförmåner uppmuntra svenska investeringar i den andra avtalslutande staten. Dessa bestämmelser innebär avräkning med en i metodartikelns 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 metodartikelns 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. Även vid verk-

samhetsavyttringar kan bestämmelserna om fiktiv avräkning i 37 kap. 30 § IL bli tillämpliga (38 kap. 19 § IL).

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 13.5.

Carry back

Vissa stater – dock inte Sverige – har också möjlighet att medge avräkning för sådan överskjutande skatt ett tidigare år, s.k. carry back.

13.3 Avdrag för utländsk skatt

Bestämmelser om avdrag för utländsk skatt finns i 16 kap. 18–19 §§ IL. 16 kap. IL avser kostnader i inkomstlaget näringsverksamhet men av 12 kap. 1 § och 42 kap. 2 § IL följer att samma bestämmelser tillämpas även i inkomstlagen tjänst och kapital.

Räkenskapsår påbörjat före 1 januari 2009

I samband med den översyn av AvrL som nyligen gjorts ändrades även bestämmelserna gällande avdrag för utländsk skatt. För nystartade bolag med brutna räkenskapsår påbörjade före den 1 januari 2009 tillämpas, vid 2011 års taxering, IL i dess tidigare lydelse, se Handledning för internationell beskattning (SKV 352) 2009, avsnitt 7.4.1.

Frivilligt

Avdrag för 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?

Avdragsrätten 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 inkomstlaget 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>
Avdrag i tjänst och kapital	<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>
För vilka utländska skatter medges avdrag?	<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 13.2.</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>
Utländsk särskild skatt	<p>Utländsk särskild skatt, som är hänförlig till inkomsten, anses alltid vara en avdragsgill kostnad.</p>
Allmänna skatter till utländsk stat	<p>Allmänna skatter till utländsk stat, utom sådana som belöper på lågbeskattade inkomster som beskattas enligt 39 a kap. IL, 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 andra staten om skattskyldighet föreligger även för begränsat skattskyldiga personer (prop. 1951:171 s. 15). 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. Högsta förvaltningsdomstolen har vägrat avdrag för avgift till den statliga artistförmedlingsorganisationen Pragokonzert i Tjeckoslovakien. Avgiften bedömdes vara en inkomstskatt men eftersom inkomsten härrörde från Sverige var den inte avdragsgill (RÅ 1976 ref. 147).</p>
Verksamheten lokaliserad i utlandet	

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.

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 13.5.2.6.

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 (37 kap. 30 § andra stycket IL, jfr prop. 1998/99:15 s. 230 f.). Även vid verksamhetsavyttringar finns möjlighet att få avdrag enligt denna bestämmelse (38 kap. 19 § IL).

13.4 Efterskänkande av skatt

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.

13.5 Avräkningslagen

År 1966 infördes i dåvarande 24–28 §§ SIL interna regler om avräkning av utländsk skatt. Reglerna överfördes år 1986 till en särskild lag, AvrL, som tillämpades första gången vid 1988 års taxering.

**Räkenskapsår
påbörjat före
1 januari 2009**

En översyn av AvrL har nyligen gjorts vilket resulterat i en del ändringar. För nystartade bolag med brutna räkenskapsår påbörjade före den 1 januari 2009 tillämpas, vid 2011 års taxering, AvrL i dess tidigare lydelse, se Handledning för internationell beskattning (SKV 352) 2009, avsnitt 7.4.2, och 2010, avsnitt 7.5.

AvrL är numera kapitalindelas 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.

13.5.1 Gemensamma bestämmelser

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.

13.5.1.1 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.

**Delstatsskatter
m.m.**

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.

Skatt till EU

Med utländsk skatt avses även skatt som betalats till EU.

**Begränsningar
i skatteavtal ska
beaktas**

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 den andra staten rätt att ta ut 15 % skatt på utdelning från ett bolag med hemvist i den staten kan avräkning endast ske med skatt motsvarande 15 % även om källskatt betalats med 25 %.

**Återbetalning av
utländsk källskatt**

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 13.8.3.

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).

**Allmän
slutlig skatt**

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.

Skatt eller avgift?

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 vanli-

gen en penningprestation som betalas för en specificerad motprestation från det allmänna. Gränsen mellan skatter och avgifter är emellertid flytande.”

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 uppräknningen enligt punkt 3. I uppräknningen 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 (Skatteverket 2009-03-12, dnr 131 286969-09/111).

Amerikansk Social Security Tax/ Medicare Tax	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).
Danskt AM-bidrag	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).
Schweizisk skatt uttagen enligt reglerna för Besteuerung nach dem Aufwand	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).
Utländsk skatt som liknar expansionsfondsskatten	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 ”virksomhetskatt” 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).
Utländsk skatt jämförlig med statlig fastighets-skatt/kommunal fastighetsavgift	Uttrycket utländsk skatt i AvrL inbegriper också <ul style="list-style-type: none">– skatt jämförlig med statlig fastighets-skatt eller kommunal fastighetsavgift, och– skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på en fastighet eller privatbostad belägen i utlandet. Utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighets-skatten eller den kommunala fastighetsavgiften är under vissa förutsättningar 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.

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 13.5.2.8.

Preliminär skatt

Avräkning medges bara för utländsk slutlig skatt. Däremot kan avdrag medges även för preliminär skatt. I förtydligande syfte

har därför 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).

13.5.1.2 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 då främst kvitto på betald utländsk skatt, men också redogörelse för de kostnader som är hänförliga till den utländska intäkten eftersom det är intäkten efter kostnadsavdrag som utgör den utländska inkomsten (täljaren) vid spärrbeloppsberäkningen.

När det gäller individuellt pensionssparande är det pensionsinstitutet 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.

13.5.2 Nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt

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 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.

13.5.2.1 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 på grund av 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. 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 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).

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).

Idrottslig verksamhet

Skatteverket anser att det inte är möjligt att medge avräkning, varken för aktiebolaget eller för idrottsmannen, när idrottslig verksamhet bedrivs 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). Enligt RÅ 2001 ref. 46 gäller detta krav oavsett om avräkning ska medges enligt skatteavtal eller AvrL.

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. Observera att lagstiftningen har ändrats och att avräkning medges i den situation som prövades i målet (2 kap. 3 § och 3 kap. 2 § AvrL).

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.

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).

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 13.5.4. I 2 kap. 1 § tredje stycket AvrL har därför angivits att vid tillämpning av detta kapitel ska det bortses från sådana inkomster.

Handelsbolag

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).

13.5.2.2 När ska avräkning ske?

I fråga om tidpunkten för avräkning gäller att avräkning ska ske från den svenska skatt som tas ut på grund av taxering det år då den utländska inkomsten, som beskattats i utländsk stat, tas med i beskattningsunderlaget här (2 kap. 7 § andra stycket AvrL). Av detta framgår klart att avräkning aldrig får ske för utländsk skatt som utgår på inkomst som inte medtagits vid taxeringen.

Olika beskattningsår i Sverige och utlandet

Normalt sett föranleder det inga större problem att avgöra vilket år en utländsk inkomst tagits med i det svenska beskattningsunderlaget. 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 företagens 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 aktieföretag (AB S) har ett räkenskapsår som omfattar perioden 1 juli–30 juni. AB S har en norsk filial vars räkenskapsår i Norge sammanfaller med kalenderåret. För taxeringsåret 2011 redovisar således AB S de intäkter som är hänförliga till perioden 1 juli 2009–30 juni 2010.

Vid taxeringen år 2011 kommer således intäkter som i Norge är hänförliga till två olika inkomstår (andra halvan av år 2009 och första halvan av år 2010) 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 hänförs till respektive halvår. Om man för verksamheten i filialen upprättar ett delårsbokslut den 30 juni varje år kommer det att vara möjligt att klart urskilja de norska 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 2009 en beskattningsbar inkomst om 6 000 000 kr och inkomstskatten uppgick till 1 680 000 kr. För inkomståret 2010 var den beskattningsbara inkomsten 5 000 000 kr och inkomstskatten 1 400 000 kr. I den beskattningsbara inkomsten för inkomståret 2010 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 2010. Något delårsbokslut har inte upprättats.

Den svenska taxeringen (taxeringsåret 2011): För taxeringsåret 2011 ska AB S redovisa de inkomster som hänför sig till perioden 1 juli 2009–30 juni 2010. För kalenderåret 2009 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 2010 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 2011 och 2012. Vid taxeringen år 2011 ska alltså 500 000 kr tas upp samt 140 000 kr (1/10) av den norska inkomstskatten för kalenderåret 2010 hänföras till taxeringsåret 2011.

För taxeringsåret 2011 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 fastighetskatten 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 fastställts på grund av taxering samma år som den utländska skatten fastställts. Se även vid kantrubrik ”Utländsk skatt jämförlig med statlig fastighets-skatt/kommunal fastighetsavgift” under avsnitt 13.5.1.1.

13.5.2.3 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.

Overall-principen

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.

Avräkningsbar utländsk skatt

Avräkningsbar utländsk skatt är, enligt 2 kap. 8 § AvrL, summan av:

- skatt som får avräknas enligt 2 kap. 1 § AvrL,
- utländsk skatt och annat belopp som får avräknas enligt skatteavtal, och
- carry forward-belopp (se avsnitt 13.5.2.8).

**”Turordning”
exempt-
/creditmetod**

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 13.2.1. 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 alternativt exempt sker före avräkning. Skulle dessutom exempt med progressionsuppräknings tillämpas ska sådan beräkning göras allra först.

Spärrbelopp

Spärrbeloppet uttrycks ofta som ett bråk, där täljaren utgörs av den utländska nettoinkomsten och nämnaren av den sammanlagda inkomsten, som multipliceras med den svenska skatten på den sammanlagda inkomsten:

$$\frac{\text{utländsk inkomst (täljaren)}}{\text{sammanlagd inkomst (nämnaren)}} \times \text{svensk skatt}$$

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 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 13.5.2.4.

Spärrbeloppsberäkningen ska göras som om avsättning till och återföring av expansionsfond eller periodiseringsfond inte gjorts, se avsnitt 13.5.2.5.

Den utländska inkomsten som ska ingå i spärrbeloppsberäkningen ska vara inkomsten efter avdrag för kostnader. Vilka intäkter och kostnader som ska beaktas vid beräkningen av den utländska nettoinkomsten framgår av avsnitt 13.5.2.5.

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 13.5.2.6.

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 13.2.2). I det fall en skattskyldig uppbär endast kapitalinkomster från utlandet och förvärvskällan kapital utvisar underskott kan någon avräkning inte ske. En avräkning förutsätter i sådant fall att det finns ett överutrymme vid spärrbeloppsberäkningen inom ett annat inkomstslag (se dock nedan vid kantrubriken ”Minsta spärrbelopp”).

Spärrbeloppets delbelopp

Det totala spärrbeloppet består således av summan av olika spärrbelopp som utgörs av:

- statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt som hänförs till utländska förvärvsinkomster, och
- statlig inkomstskatt som hänförs 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 13.5.2.4). Kommunalskatten antas uppgå till 30 % och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst 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

Förvärvsinkomst:

$$400\,000 + 100\,000 = 500\,000$$

Kapitalinkomst:

$$50\,000 + 50\,000 = 100\,000$$

Svensk skatt:

Kommunal inkomstskatt	150 000
Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst	20 000
Statlig inkomstskatt på kapital	30 000

Spärrbeloppet beräknas enligt följande:

1. Spärrbelopp på förvärvsinkomst:

Utländsk inkomst 100 000 / sammanlagd förvärvsinkomst
500 000 x (kommunal skatt 150 000 + statlig skatt 20 000)
= 34 000

2. Spärrbelopp på kapitalinkomst:

Utländsk inkomst 50 000 / kapitalinkomst 100 000 x 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**

Vid tillämpning av AvrL ska spärrbeloppet alltid anses uppgå till minst 500 kr.

**Begränsning av
spärrbeloppet**

Spärrbeloppet 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 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. I dessa fall kan det uppkomma situationer där spärrbeloppet överstiger den skatt som tas ut på inkomsten (Skatteverket 2011-03-14, dnr 131 172215-11/111).

13.5.2.4 Svensk skatt vid spärrbeloppsberäkningen

Den svenska skatt som vid spärrbeloppsberäkningen ska fördelas till den utländska inkomsten är statlig och kommunal skatt beräknad före avräkning.

**Expansions-
fondsskatt**

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 5 AvPL ska vid beräkning av spärrbeloppet jämnställas 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 fastighetsskatt 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 (hushållsarbete inklusive ROT).

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-skatten antas uppgå till 30 % och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst antas uppgå till 20 % på den inkomst som överstiger 400 000 kr. Förvärvsinkomsten 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 13.5.2.3). 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 förvärvsinkomst		+ 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:		
$130\,000 / 180\,000 \times 140\,000$		+ 101 111
Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst:		
$20\,000 / 180\,000 \times 140\,000$		+ 15 556
Statlig inkomstskatt på kapitalinkomst:		
$30\,000 / 180\,000 \times 140\,000$		+ 23 333
Återstår		= 140 000

Spärrbeloppet beräknas sedan enligt följande:

1. Spärrbelopp på förvärvsinkomst:

Utländsk inkomst 100 000 / sammanlagd förvärvsinkomst 500 000 x (kommunal skatt 101 111 + statlig skatt 15 556) = 23 333

2. Spärrbelopp på kapitalinkomst:

Utländsk inkomst 50 000 / kapitalinkomst 100 000 x 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.

13.5.2.5 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 efter avdrag för de kostnader som är hänförliga till den. Genom de ändringar som förts in i AvrL fr.o.m. inkomståret 2009 har lagstiftaren i förtydligande syfte till stora delar preciserat vilka kostnader som ska påverka den utländska inkomstens storlek. 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 på vilka de utländska skatterna tagits ut. Även vissa 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.

Sjukpenning i näringsverksamhet

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 13.5.2.4, 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 skatten 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 den utländska inkomsten (täljaren) inte påverkas av avdrag för avsättning till/återföring av expansionsfond. Däremot ska den sammanlagda förvärvsinkomsten (nämnaren) ökas med beloppet som avdrag för avsättning till expansionsfond gjorts med. I fall då återföring skett ska den

sammanlagda förvärvsinkomsten minskas med detta belopp. Nedan visas två exempel:

Förutsättningar

I beräkningarna bortses från grundavdrag och skatte-reduktioner. Kommunalskatten antas uppgå till 30 % och statlig inkomstskatt antas uppgå till 20 % på den inkomst som överstiger 400 000 kr. Expansionsfondsskatten 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. Det gäller numera även överavskrivningar som tidigare enligt rättspraxis inte skulle påverka den utländska inkomsten vid spärrbeloppsberäkningen. 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. 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 intäkts- och kostnadsposter

Varken i den nya eller gamla lydelsen av AvrL framgår hur gemensamma intäkts- 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 §§ avräkningslagen. 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).

Skatteverket har i en tidigare utgåva av hjälpblankett vid avräkning (SKV 2715, utgåva 01, 10-02) hänfört mottaget koncernbidrag till svensk intäkt och lämnat koncernbidrag till svensk kostnad i underlaget för fördelning av gemensamma kostnads- och intäktsposter vilket strider mot ovannämnda skrivelse. För ansökningar om avräkning av utländsk skatt som inkommit till Skatteverket under 2010 används emellertid SKV 2715, utgåva 01, om detta är till fördel för det bolag som begär avräkning (tillämpningsinformation för Skatteverket, 2010-12-20, dnr 131 830692-10/111).

Egenavgifter och räntefördelning

Avsättning för egenavgifter och avstämning av egenavgifter, liksom positiv och negativ räntefördelning, är sådana intäkts- och kostnadsposter som inte är specifikt hänförliga till den utländska eller svenska inkomsten. Skatteverket anser att en sådan intäkts- eller kostnadspost ska fördelas mellan svensk och utländsk inkomst (Skatteverket 2009-01-29, dnr 131 774569-08/111). Nedan framgår tre exempel:

Förutsättningar

I beräkningarna bortses från grundavdrag och skatte-reduktioner. Kommunalskatten 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 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

$(800\,000 / 1\,700\,000 \times 1\,200\,000)$, 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 $(235\,294 / 500\,000 \times 170\,000)$.

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 $(80\,000 + 4\,235)$.

Nollresultat eller underskott i näringsverksamhet

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 5 AvPL uppgår till minst 500 kr (2 kap. 9 § tredje stycket AvrL).

Förhållandet täljare/nämnare

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.

Underskottsavdrag

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).

Säkerhetsreserv Högsta förvaltningsdomstolen har i två domar funnit att en ökning eller minskning av säkerhetsreserv som hänför sig till utländska förvärvsinkomster ska påverka den utländska inkomsten vid spärrbeloppsberäkningen (RÅ 2010 ref. 84). Frågan om hur beräkningen ska göras avvisades av Högsta förvaltningsdomstolen.

Självständig näringsverksamhet utomlands När en fysisk person bedriver både 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

Överskott i självständig näringsverksamhet utomlands 500 000

Inrullat underskott i självständig näringsverksamhet utomlands 500 000

Överskott i näringsverksamhet i Sverige 300 000

Eftersom resultatet i 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.

13.5.2.6 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 13.3 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 skatt räknas sådan skatt för vilken avräkning medges enligt skatteavtal eller AvrL.

Skatteeffekten av avdraget

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 företag har, förutom inkomster från Sverige, inkomster från två utländska stater A och B.

Inkomst i Sverige	200 000 kr
Inkomst i stat A	100 000 kr
Inkomst i stat B	50 000 kr

Statlig inkomstskatt tas i Sverige ut med 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	<u>+ 38 000</u>	<u>+ 50 000</u>
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 x 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).

Exempel 2 – Avdrag för delar av den utländska skatten

Företaget 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 x 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 13.5.2.8.)

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 %).

13.5.2.7 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 den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster och den statliga inkomstskatten på kapitalinkomster finns inte i AvrL. Skatteverket tillämpar metoden att först avräkna från statlig inkomstskatt på kapitalinkomster och därefter från statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster.

13.5.2.8 Carry forward

Avräkningsbar skatt som inte ryms inom spärrbeloppet det år då avräkning ska ske enligt 2 kap. 7 § andra stycket AvrL kan efter begäran avräknas senast femte taxeringsåret därefter (2 kap. 17 § AvrL). Det 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. 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 innevarande år 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. 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 innevarande taxeringsår hänförliga utländska skatten uppkommer därför. Detta belopp kan sedan avräknas under de fem följande åren.

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 kunde inte få avräkning vid förra årets taxering för en utländsk skatt på 100 000 kr på grund av att den inte rymdes inom det årets spärrbelopp. Skatten var hänförlig till det årets utländska inkomster och avdrag gjordes 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 13.5.2.6).

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

Även när det är fråga om kvalificerad fusion eller fission framgår det numera i lagtexten att det överlåtande företags utländska inkomster och skatter i avräkningssammanhang anses 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 (RR 2010-10-14, mål nr 2423-08).

13.5.3 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. understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,
4. pensionsstiftelser enligt TrL samt
5. 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.

- Handelsbolag** I 3 kap. 2 § 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. 11. Innehav i en sådan delägarbeskattad juridisk person anses som en utländsk tillgång till den del tillgångarna i den delägarbeskattade 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 13.5.2.4). 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 5.7.2.6.

13.5.4 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 medges det år den lågbeskattade inkomsten medtagits vid taxeringen här (4 kap. 3 § AvrL).

Carry forward

Om avräkning helt eller delvis inte kunnat ske från den svenska skatten på den lågbeskattade inkomsten det taxeringsår då inkomsten tas upp kan det överskjutande beloppet efter begäran avräknas senast femte året därefter, 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.

13.6 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 13.3 vid kantrubrik ”Återbetald utländsk skatt”.

13.7 Återbetalning enligt SBL

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.

Sparandedirektivet

– 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

**Avtal med
Schweiz m.fl.**

utländska skatten återbetalas genom skattekontot (Skatteverket 2006-04-11, dnr 131 211790-06/111).

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.

13.8 Skatteavtal

I skatteavtalen används olika varianter av såväl exemptmetoden som creditmetoden för att förhindra dubbelbeskattning. Oftast innehåller ett och samma avtal båda metoderna.

13.8.1 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 14.4.6.

Progressions- uppräknig?

När det gäller exemptmetoden är det viktigt, som ovan påpekats (se avsnitt 13.2.1), att undersöka om man från svensk sida ska tillämpa förbehållet om progressionsuppräknig eller om man beträffande viss inkomst avstått från denna möjlighet genom att underlåta att föreskriva detta i lagen om skatteavtal.

13.8.2 Creditmetoden

Tillämpning av bestämmelser i AvrL

Creditmetoden är numera huvudmetod i de svenska skatteavtalen. I skatteavtalen föreskrivs ofta en per item-princip vid tillämpning av creditmetoden. Ett skatteavtals beskattningsregler 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 medges för båda skatterna men för den förstnämnda med stöd av skatteavtal och för den andra med stöd av AvrL.

Avräkning av utländsk skatt kan inte heller ske med högre belopp än som den andra staten har rätt att ta ut enligt skatteavtalet. Har den andra avtalsslutande staten tagit ut ett högre belopp i strid med avtalet kan avräkning inte medges med detta högre belopp även om utrymme finns, se RÅ79 1:47 som gällde avräkning för skatt på royalty från Brasilien och Spanien som

tagits ut med högre belopp än det i respektive avtal angivna 15 respektive 5 % på royaltyns bruttobelopp.

Däremot kan det i avtalet vara föreskrivet att avräkning ska ske med ett högre belopp än som faktiskt tas ut eller med det belopp som skulle tagits ut om inte bestämmelser i den andra avtalsslutande statens interna rätt skattebefriade en viss inkomst, s.k. matching credit. Sådana bestämmelser i avtal måste givetvis respekteras. Detta framgår också av 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. 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 (Skatteverket 2007-10-09, dnr 131 230346-07/111). 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.

13.8.3 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 11.6 och 11.7.5.

14 Skatteavtal

14.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas skatteavtalens syfte och tillkomst (14.2), skatteavtalens införlivande med svensk rätt med mera (14.3), tolkning av skatteavtal (14.4), OECD och dess modellavtal (14.5) samt det nordiska skatteavtalet (14.6). Frågor som specifikt gäller det nordiska skatteavtalet behandlas i avsnitt 14.6 medan frågor som gäller skatteavtal i allmänhet behandlas i avsnitt 14.1–14.5.

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.

14.2 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 avtalsslutande 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.

Initiativ till skatteavtal

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.

Inledande kontakter

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.

Parafering

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.

Undertecknande

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.

14.3 Skatteavtalens införlivande med svensk rätt med mera

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

Proposition

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

Lag om skatteavtal

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. 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 och *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.

14.4 Tolkning av skatteavtal

14.4.1 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 14.4.4).

14.4.2 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).

14.4.3 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 14.4.4).

”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).

14.4.4 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 14.3). 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 avtalslutande staternas avsikt* vid undertecknandet av avtalet och det aktuella begreppets betydelse enligt *den andra avtalslutande statens lagstiftning* (se avsnitt 14.4.3). 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 avtalslutande 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 avtalslutande 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 avtalslutande 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 och 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 14.4.2).
- Det aktuella uttryckets eller begreppets betydelse enligt avtalspartens lagstiftning (RÅ 2004 ref. 20).
- Avtalets utländska text (RÅ 1987 ref. 162, RÅ 2004 not. 59).

14.4.5 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).

14.4.6 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 avtalsslutande 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 avtalsslutande 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 14.5.3.23.

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).

14.4.7 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.

14.5 OECD och dess modellavtal

14.5.1 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),
- 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),

Allmänt om OECD

- 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.

14.5.2 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 14.4.4).

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).

14.5.3 Avtalets innehåll

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

14.5.3.1 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 14.5.3.3. Huruvida en person har *hemvist* i en avtalsslutande stat avgörs enligt artikel 4, se avsnitt 14.5.3.4.

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 delägars 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).

14.5.3.2 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

Nya skatter

avtalet. Detta brukar uttryckas med frasen ”de för närvarande utgående skatter på vilka avtalet tillämpas är ...”.

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 bevilningsavgiften 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 inkomstskatt ingår i en exemplifierande uppräkningslista, däremot inte när uppräkningslistan är uttömmande och avkastningsskatten inte finns med. Vad gäller skatteavtal som ingåtts före 1991 omfattas avkastningsskatten när statlig inkomstskatt ingår i en exemplifierande uppräkningslista. Samma sak får anses gälla de skatteavtal som ingåtts före 1991 och som innehåller en uttömmande uppräkningslista 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 erlagger enligt reglerna för Besteuerung nach dem Aufwand omfattas av skatteavtalet med Schweiz (Skatteverket 2008-10-29, dnr 131 561645-08/111). Se även avsnitt 14.5.3.23.

14.5.3.3 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 och dels den andra avtalslutande 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 avtalslutande stat och att deras inkomster av den anledningen normalt inte omfattas av skatteavtal, se avsnitt 14.5.3.4 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 14.5.3.8.

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 samtidiga 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 14.4.3–14.4.4.

14.5.3.4 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 avtalslutande 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 avtalslutande 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 avtalslutande 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 avtalslutande 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 avtalslutande 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 avtalslutande 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 skatt-

skyldiga 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 erlagga 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 14.5.3.1), 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 tredjeländ. Då blir i stället artikel 21 (Annan inkomst) tillämplig och ger hemviststaten, i detta fall A, uteslutande beskattningsrätt (se vidare avsnitt 14.5.3.21).

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 14.6.2).

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 avtalslutande 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).

14.5.3.5 Artikel 5 – Fast driftsställe

”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 för ett företag i den andra avtalsslutande staten. Enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse) kan en avtalsslutande stat beskatta inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten endast om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den förstnämnda staten. Innebörden av 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, 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*. Avskaffandet år 2000 av artikel 14 i modellavtalet speglar det faktum att någon skillnad mellan det i artikel 14 använda konceptet ”stadigvarande anordning” och det i artikel 7 använda ”fast drift-

ställe” inte varit avsedd. Inte heller har det varit avsett att det skulle vara någon skillnad på hur inkomst och skatt beräknas enligt artiklarna 7 och 14. Avskaffandet av artikel 14 innebär därför att definitionen av ”fast driftställe” blir tillämplig på vad som tidigare utgjorde en stadigvarande anordning. För de skatteavtal som har en artikel motsvarande artikel 14 i tidigare modellavtal innebär ändringarna i modellavtalet endast att det är klarlagt att vad som sägs i kommentarerna till artiklarna 5 och 7 kan användas vid tolkning av artikel 14.

Bestämmelserna om fast driftställe i intern svensk rätt finns i 2 kap. 29 § IL och har i princip kopierats på modellavtalets bestämmelse. För att ett företag i en annan avtalslutande stat ska kunna beskattas för inkomst av rörelse (artikel 7) förutsätts först att skattskyldighet föreligger enligt svensk skattelagstiftning, t.ex. ett fast driftställe enligt bestämmelserna i 2 kap. 29 § IL. Därefter tas ställning till om ett fast driftställe föreligger också enligt bestämmelserna i aktuellt skatteavtal (artikel 5). Ett skatteavtals bestämmelser och svensk intern rätt överensstämmer i de flesta fall men inte alltid.

Allmän definition

I modellavtalets artikel 5 p. 1 finns en allmän definition av begreppet *fast driftställe*. De väsentliga kännetecknen på fast driftställe i avtalets mening beskrivs i p. 2 i kommentarerna till artikel 5.

Artikeln definierar uttrycket ”fast driftställe” som en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Denna definition innehåller de tre villkoren att det måste finnas en plats, denna plats måste ha en viss grad av varaktighet och företagets affärsverksamhet måste bedrivas från denna plats. Detta innebär oftast att det finns personer, som på ett eller annat sätt är beroende av företaget (personal), sköter företagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen.

Plats

I punkterna 4–11 i kommentarerna till artikel 5 beskrivs de ovan använda begreppen närmare. Uttrycket plats omfattar lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets rörelse, antingen den används uteslutande för detta syfte eller inte. Även om lokal inte står till förfogande eller inte behövs för att bedriva företagets rörelse men företaget ändå förfogar över visst utrymme kan plats föreligga. Det saknar betydelse om företaget äger eller hyr eller på annat sätt förfogar över lokalen, anordningen eller anläggningen. Ett marknadsstånd eller visst område som stadigvarande används i

ett tullupplag (t.ex. för lagring av tullpliktiga varor) kan sålunda utgöra plats för affärsverksamhet. Platsen för affärsverksamhet kan också vara belägen i ett annat företags affärsutrymmen. Vidare kan plats föreligga även om ett företag olagligen tagit en viss lokal i besittning eftersom det räcker att företaget har ett visst utrymme till sitt förfogande.

Exempel plats

Att företaget är verksamt på en viss plats medför dock inte nödvändigtvis att denna plats står till företagets förfogande. För en försäljare som regelbundet besöker en större kund och som därvid träffar inköpschefen på dennes kontor står inte kundens lokaler till sådant förfogande att en stadigvarande plats för försäljarens affärsverksamhet uppkommit. 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, där han utför de för hans verksamhet viktigaste funktionerna (dvs. målning), att han får fast driftställe.

Uttrycket i huvuddefinitionen ”*från vilken affärsverksamheten bedrivs*” skall 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 att anses bedriva sin verksamhet ”från” den plats där denna verksamhet försiggår. I RÅ 2001 ref. 38 ansågs en till Belgien utflyttad person bedriva skogsbruk från fast driftställe i Sverige även fast denne hade träffat ett skötselavtal med ett skogsbolag i Sverige. Högsta Förvaltningsdomstolen ansåg ändå att personen bedrivit verksamheten här eftersom alla väsentliga åtgärder varit beroende av hans godkännande och eftersom han stått risken för förlust på verksamheten.

Flera platser

Enligt definitionen ska platsen för affärsverksamhet vara ”stadigvarande” och därför måste det i allmänhet finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamhet och en bestämd geografisk punkt. Dock menas inte att den utrustning som bildar platsen för affärsverksamhet rent faktiskt måste vara fast förenad med den mark den står på utan det är tillräckligt att utrustningen blir kvar på ett bestämt ställe.

När en affärsverksamhet ofta flyttas mellan olika närbelägna platser kan det vara svårt att avgöra om det finns ett fast driftställe, eller kanske till och med två. Vanligtvis anses dock ett fast driftställe föreligga när, mot bakgrund av verksamhetens natur, ett särskilt område inom vilket verksamheten flyttas kan anses utgöra en kommersiellt och geografiskt sammanhängande enhet. Ett exempel är ett "kontorshotell" i vilket ett konsultföretag regelbundet hyr olika kontor, detta kan anses utgöra en plats för affärsverksamhet eftersom byggnaden utgör en geografisk enhet och kontorshotellet är, för konsultföretaget, en enskild plats för affärsverksamhet. Av samma anledning utgör en gågata eller marknad, ett utomhus beläget salutorg på vilken en affärsman regelbundet ställer upp sitt salustånd en enskild plats för affärsverksamhet för den affärsmannen. Å andra sidan, om det inte finns något kommersiellt sammanhang, skall inte den omständigheten att verksamheten 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 emellertid en målare enligt ett enskilt kontrakt utför arbete runtom i en byggnad för en enskild kunds räkning utgör detta ett enskilt projekt för denna målare.

Omvänt kan en plats där verksamhet bedrivs som en del i ett enskilt projekt som är en sammanhängande kommersiell enhet sakna det nödvändiga geografiska sambandet för att anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet. I fall då en konsult enligt ett projekt för utbildning av en banks personal arbetar vid olika filialer som är belägna på olika platser skall varje filial bedömas för sig. Om emellertid konsulten flyttar från ett kontor till ett annat inom en filial som är belägen på en viss plats skall han anses vara kvar på samma plats för affärsverksamhet.

Stadigvarande

Eftersom platsen för affärsverksamhet måste vara stadigvarande, följer härav att fast driftställe kan anses föreligga endast om platsen för affärsverksamhet har en viss grad av varaktighet, dvs. om den inte är av bara tillfällig natur. En plats för affärsverksamhet kan emellertid utgöra ett fast driftställe även om den i realiteten bara består under en mycket kort tidsrymd. Detta är ibland svårt att avgöra. Även om medlemsstaternas praxis inte har varit enhetlig, visar erfarenheten att fasta driftställen normalt sett inte har ansetts föreligga i fall då en verksamhet bedrivits i en stat från en plats för affärsverksamhet som bestått 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 affärsverksamheter som uteslutande bedrivs i den andra staten. I denna situation kan affärsverksamheten ha kort varaktighet beroende på dess natur, men eftersom verksamheten uteslutande har bedrivits i den staten är dess anknytning dit starkast.

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 tidsperiod skall platsen för affärsverksamhet inte anses vara av rent tillfällig natur.

Om en verksamhet avvecklas i förtid och därför endast består en mycket kort tid kan platsen ändå utgöra ett fast driftställe från starten, om den avvecklats till följd av särskilda förhållanden (t.ex. den skattskyldiges död eller felinvestering).

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 företag inte har en sådan stadigvarande plats i den andra staten blir inte den uthyrda egendomen 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. Dock, om personalen har mer omfattande uppgifter kan uthyrarens verksamhet gå utöver ren uthyrning och utgöra entreprenadverksamhet. I sådant fall kan fast driftställe anses föreligga om varaktighetskriteriet är uppfyllt.

Containers

Uthyrningen av containers är ett särskilt fall av uthyrning av industriell eller kommersiell utrustning. Frågan om hur de omständigheter bestäms under vilka ett företag som bedriver uthyrning av containers skall anses ha fast driftställe i en annan stat, behandlas i en särskild rapport.

Personal

Personal inbegriper rörelseidkaren själv eller anställda och andra personer som får instruktioner av företaget (t.ex. representanter utan självständig ställning). De befogenheter som sådan personal har i förhållande till tredje person saknar betydelse vid

bedömningen av fast driftställe. Det är också oväsentligt huruvida sådan representant har fullmakt att sluta avtal eller inte, om han arbetar vid den stadigvarande platsen för affärsverksamhet. Fast driftställe kan dock anses föreligga även i de fall då företagets rörelse bedrivs huvudsakligen med hjälp av automatisk utrustning och personalens verksamhet inskränker sig till att sätta upp, sköta, övervaka och underhålla utrustningen. Till exempel utgör spel- och försäljningsautomater som ett företag i en stat satt upp i den andra staten ett fast driftställe om företaget också bedriver affärsverksamhet med dessa och inte endast installerar dem. Fast driftställe föreligger dock inte om företaget efter installationen hyr ut automaterna till andra företag, men kan alltså föreligga om företaget driver och underhåller dem för egen räkning, liksom om automaterna drivs och underhålls av en representant som saknar självständig ställning gentemot företaget.

Verksamhetsstart och upphörande

Fast driftställe uppkommer så snart företaget börjar bedriva rörelse från den stadigvarande platsen. Så är fallet när företaget förbereder den verksamhet som är avsedd att pågå varaktigt. Tid för själva upprättandet av platsen bör dock inte medräknas om denna väsentligen skiljer sig från den varaktiga verksamheten. 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.

Exempellista

Artikel 5 2 p. innehåller en uppräknning av exempel på anordningar som var och en kan anses utgöra ett fast driftställe. De anordningar som räknas upp ska tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller de i p. 1 angivna villkoren, dvs. det måste vara en stadigvarande plats där affärsverksamhet bedrivs.

Rättsfall affärsverksamhet – plats

I RÅ 2009 ref. 91 bedrevs kapitalförvaltning 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.

I målet var fråga om kapitalförvaltning för egen räkning, dvs. en verksamhet som är näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Fråga var om de olika uttrycken näringsverksamhet och affärsverksamhet i 2 kap. 29 § IL innebar någon form av begräns-

ning till näringsverksamhet av visst slag. Högsta Förvaltningsrätten konstaterade att bestämmelserna om fast driftställe har utformats med OECD:s modellavtal som förebild och detta ger inte stöd för att bestämmelsen i 2 kap. 29 § IL ska ges en snäv tolkning. Högsta Förvaltningsrätten anförde att oavsett detta måste avgörande vikt läggas vid systematiken i IL och konstaterar att den benämning av uttrycket näringsverksamhet som görs i 13 kap. IL självklart gäller i de efterföljande kapitlen om näringsverksamhet. Enligt Högsta Förvaltningsrätten har uttrycket samma innebörd i hela IL och kommer sålunda fram till att bolaget bedriver näringsverksamhet vid tillämpningen av bestämmelserna om fast driftställe i 2 kap. 29 § IL. Vad sedan avser platsen – även om det inte finns någon särskild lokal kommer ägaren enligt uppgift att befinna sig i bostaden när han lämnar sina instruktioner varför det enligt Högsta Förvaltningsrätten 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.

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

Enligt artikel 5 p. 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 dock i olika avtal. I förhållande till utvecklingsländer tillämpar Sverige ofta en sexmånadersregel. I IL:s regler om fast driftställe finns ingen tidsgräns angiven, vilket innebär att även för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet gäller de generella villkoren i förhållande till icke avtalsland. I kommentarerna 17–20 finns förklaringar på vad som ryms inom den s.k. byggregeln i 3 p.

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.

Tidsperioden bygg m.m.

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. skall uppföras, om entreprenören t.ex. inrättar ett planeringskontor för byggnadsarbetet. Tidsperioden räknas i allmänhet ända till arbetet är avslutat eller definitivt avbrutits. Byggnadsverksamhet etc. bör inte anses upphöra när arbetet tillfälligt avbryts. Säsongmässigt eller annat tillfälligt avbrott bör inräknas i tiden när man bestämmer byggnadsverksamhetens varaktighet. Säsongavbrott inbegriper avbrott på grund av dåligt väder. Tillfälligt avbrott kan bero på exempelvis materialbrist eller arbetskonflikt. Om t.ex. en entreprenör inleder ett vägarbete den 1 maj och upphör den 1 november på grund av svåra väderleksförhållanden eller brist på materiel, men återupptar arbetet den 1 februari följande år och fullbordar vägen den 1 juni, bör entreprenörens byggnadsverksamhet anses såsom fast driftställe eftersom 13 månader förflutit mellan den tidpunkt när denne påbörjar arbetet (den 1 maj) och tidpunkten till när han blev färdig (den 1 juni följande år).

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

När det gäller handelsbolag och andra delägarbeskattade subjekt ska tolv månaderstesten 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.

Flyttande byggnation/projekt

Anläggnings- eller installationsverksamhet kan till sin karaktär vara sådan att entreprenörens verksamhet fortlöpande eller åtminstone tid efter annan flyttas till ny plats, alltefter som arbetet fortskrider. Detta är 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 ändock del av en enda verksamhet, och denna verksamhet måste anses som fast driftställe om den som hel pågår mer än tolv månader.

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

I artikel 5 p. 4 anges en rad verksamheter som utgör undantag från den i p. 1 intagna huvuddefinitionen. De i denna punkt uppräknade verksamheterna blir inte fasta driftställen även om de bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Gemensamt för de i denna punkt behandlade verksamheterna är att de i allmänhet är av förberedande eller biträdande art.

Rättsfall förberedande verksamhet

I RÅ 1998 not. 188 har frågan om vad som avses med fast driftställe enligt intern rätt och skatteavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland prövats.

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 p. 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.

SRN 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 ansökningen skulle utföra, som att ”bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder”, fick vidare företags verksamhet delvis anses bedriven från kontoret (jfr p. 7 och 10 i kommentarerna 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 p. 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 Förvaltningsrätten 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 (p. 24 i kommentarerna till artikel 5 i OECD:s modellavtal).

Beroende agent

Även om ett utländskt företag inte får ett fast driftställe enligt huvuddefinitionen kan enligt p. 5 en så kallad *beroende representant* medföra att fast driftställe uppkommer. Av

kommentarerna p 32–33 framgår att en sådan person ska ha, och regelmässigt använda en fullmakt att företräda ett utländskt företag i det andra landet, och 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.

Fullmakt att sluta avtal i företagets namn

Vidare framgår att begreppet *fullmakt att sluta avtal i företagets namn* inte är begränsat till att avse fall då representanten rent bokstavligt sluter avtal i företagets namn utan också omfattar fall då representanten sluter ett avtal som är bindande för företaget även om ett sådant avtal i det konkreta fallet inte ingås i företagets namn.

Oberoende agent

Om ett företag däremot driver 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.

Elektronisk handel

I kommentarerna till artikel 5 finns ett avsnitt, p. 42.1–42.10 som behandlar *elektronisk handel*, så kallad e-handel. Medan en plats där automatiserad utrustning körs av ett företag kan utgöra ett fast driftställe i den stat där den är belägen, måste åtskillnad 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, eftersom det inte finns någon anordning, t.ex. lokal, eller i vissa fall maskin eller utrustning. Å andra sidan är själva servern på vilken webbsidan är lagrad och genom vilken den är tillgänglig, en utrustning som finns på en fysisk plats och denna plats kan då utgöra en fast plats för affärsverksamhet för företaget som driver servern.

Internet Service Provider

Ofta är företaget som driver och hyr ut en serverplats inte heller detsamma som det företag som driver affärsverksamhet genom en webbsida. Det är t.ex. 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 skall finnas på en särskild server belägen på en särskild plats eftersom företaget ändå inte kan sägas ha en fysisk närvaro på platsen. Om tvärtom 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. Så blir t.ex. en annan fråga huruvida 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.

Personal

När ett företag har datautrustning på en särskild plats kan ett fast driftställe föreligga. Denna slutsats är tillämplig på e-handel i samma utsträckning som den är tillämplig på annan verksamhet i vilken automatisk utrustning används.

Förberedande och biträdande verksamhet

Frågan om verksamhet omfattas undantagen i artikel 5 p. 4 måste prövas beaktande av de olika funktioner som företaget utför genom den utrustningen. Exempel på verksamhet som allmänt sett anses vara av förberedande och biträdande art inkluderar 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.

14.5.3.6 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.

14.5.3.7 Artikel 7 – Inkomst av rörelse

Den 22 juli 2010 antog OECD en ny version av modellavtalet där bland annat artikel 7 och kommentarerna till artikeln fått ny lydelse. Först lämnas en redogörelse för den hittillsvarande lydelsen. Texten i den nya artikel 7 återges, men behandlas inte närmare eftersom Sverige inte har ingått några skatteavtal med den lydelsen. För mer information hänvisas till OECD:s hemsida www.oecd.org.

**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 under artikel 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 stat. Begreppet *företag* är enligt definitionen i artikel 3 punkt 1.c tillämpligt på rörelseverksamhet. Begreppet innefattar alltså fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse (jfr RÅ 1991 not. 228, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38).

I RÅ 2009 ref. 91 har domstolen kommit fram till att ett norskt aksjeselskaps kapitalförvaltning utgör rörelse enligt artikel 7 i det nordiska skatteavtalet.

Inkomstberäkningen

Om ett företag med hemvist i någon avtalsslutande stat bedriver rörelse från fast driftställe i Sverige, ska i första hand svenska allmänna regler tillämpas vid inkomstberäkningen (jfr RÅ 1971 ref. 50) men beräkningen får inte stå i strid med tillämpligt skatteavtals bestämmelser.

Armlängdsprincipen

Vid fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor ska enligt artikel 7 punkt 2 armlängdsprincipen användas, dvs. till det fasta driftstället ska hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om det, i stället för att avsluta affärer med huvudkontoret, hade avslutat affärer med ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och avslutat affärer på normala affärsmässiga villkor. OECD har vidareutvecklat denna metod i nya och ändrade kommentarer till artikel 7 i 2008 års uppdatering av modellavtalet. Metoden, *The authorised OECD approach* (AOA), har tagits fram i 2008-års OECD-rapport, Attribution of Profits to

Permanent Establishments. 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 funktionell och faktisk analys av företagets görs. 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 internprissättning. Metoden genomförs fullt ut genom ny lydelse av artikel 7 i 2010 års modellavtal, se ny avtalstext nedan. Den kan inte, utan lagändring, tillämpas fullt ut i Sverige idag. Bl.a. saknas det regler om allokering av ”fritt eget kapital” till det fasta driftstället på det sätt som metoden föreskriver.

- Svensk synpunkt** Sverige har i punkt 71 i kommentarerna till artikel 7 klargjort att de olika tillvägagångssätten att allokera ”fritt kapital” som inkluderas i 2008 års rapport ”Attribution of Profits to Permanent Establishments” 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.
- Utgifter** Artikel 7 punkt 3 innehåller vissa regler för hur utgifter som uppkommit för ett fast driftställe ska behandlas. Där klargörs t.ex. att en skäligen del av utgifterna för företagets ledning och allmänna förvaltning samt forsknings- och utvecklingskostnader, räntor och andra utgifter som uppkommit för företaget i dess helhet (eller den del därav som inbegriper det fasta driftstället) får dras av som en utgift hos det fasta driftstället, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller någon annanstans.
- 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.

**Överföring
av tillgångar**

I kommentarerna diskuteras vidare mera i detalj vad som ska avgöra om en inkomst ska hänföras till ett fast driftställe. I punkterna 21 och 22 i kommentarerna till artikel 7 punkt 2 behandlas den situationen att en stat anser att det uppstår en skattemässig vinst när en tillgång som är en del av ett fast driftställes tillgångar överförs till huvudkontoret i en annan stat. Om en sådan överföring utlöser beskattning av en, icke realiserad, värdestegring trots att själva försäljningen sker först ett senare år kan det innebära en överbeskattning i synnerhet om fråga är om en stat som tillämpar avräkningsmetoden och som inte har carry forward eller carry back i sin interna lagstiftning (se avsnitt 13. Metoder för att undvika 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 17a kap. 2§ SBL.

Kostnader

Av kommentarerna till artikel 7 punkt 3 framgår att avdrag ska medges med det verkliga kostnadsbeloppet. Fråga är här om alla kostnader är relevanta. Detta är inte fallet, vilket redan framgår av artikeltexten eftersom endast kostnader som är till nytta för det fasta driftstället ska hänföras till detta. Om huvudkontoret t.ex. har utgifter för reklamkostnader för varor som det fasta driftstället inte handlar med ska ingen del av de kostnaderna hänföras till det fasta driftstället. Detsamma gäller om det fasta driftstället gör reklam för varor som det inte handlar med. I detta fall ska driftställets vinst höjas med kostnadsbeloppet.

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 kommentarerna sägs att man inom ett företag inte kan hänföra äganderätten till en immateriell rättighet till en bestämd del av företaget. De faktiska utvecklingskostnaderna ska fördelas proportionellt utan vinstpåslag mellan de företag som använder rättigheten.

**Tillhandahållande
av tjänster**

Punkterna 35–37 i kommentarerna, 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.

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. 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 under artikel 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.”

14.5.3.8 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 p. 4–4.2 i kommentarerna 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 p. 5 i kommentarerna.
- 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.
- Kombination med inrikes transport** Om ett företag, som bedriver internationell transportverksamhet, åtar sig att i samband med sådan transport se till att varor levereras direkt till mottagaren i den andra avtalslutande staten, anses sådan inrikestransport utgöra internationell användning av skepp eller luftfartyg. Sådan transport omfattas därför också av bestämmelserna i denna artikel (se p. 6 och 7 i kommentarerna till artikel 8).
- Tillgångar eller personal i annan stat** 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 p. 10 i kommentarerna till artikel 8).
- Hotellverksamhet** 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).

Investerat kapital	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 p. 14 i kommentarerna till artikel 8).
Användning av container	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 <i>container</i> innefattar därvid också släpvagn och annan utrustning som används för transport av containrar. Jfr punkt 9 i kommentarerna.
Internationellt samarbete Poolöverenskommelser	Inom sjöfart och luftfart förekommer olika former av <i>internationellt samarbete</i> . Sådant samarbete regleras genom <i>poolöverenskommelser</i> eller andra avtal av liknande slag vilka innehåller vissa principer för fördelningen av intäkterna av det gemensamma företaget. Enligt p. 10.1 i kommentarerna är denna artikel tillämplig också på inkomster som förvärvas 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 <i>Scandinavian Airlines System</i> (SAS) inkomst som belöper på den svenske delägaren (SAS Sverige AB), dvs. 3/7 av SAS:s inkomster.

14.5.3.9 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.”

Programförklaring

Denna artikel, behandlar företag med intressegemenskap, dvs. moder- och dotterbolag samt företag som står under gemensam kontroll. Artikel 9 punkt 1 utgör en programförklaring. Artikeln har för svensk del betydelse vid tillämpning av bestämmelserna i 14 kap. 19 § IL. Artikeln begränsar dock inte tillämpningen av dessa bestämmelser, se t.ex. prop. 1992/93:3 s. 63.

Guidelines

I punkt 1 i kommentarerna till artikel 9 i OECD:s modellavtal anges att man i denna artikel utgår från armlängdsprincipen. I punkten klargörs också att man i den senast uppdaterade OECD-rapporten *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* från 2010 redovisar internationellt överenskomna principer och tillhandahåller riktlinjer för tillämpning av armlängdsprincipen.

Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning

En justering av ett företags räkenskaper i enlighet med bestämmelserna i 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 p. 6 i kommentarerna till modellavtalets 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 kommentarerna ska en justering ske endast om den förstnämnda staten anser att det omräknade inkomstbeloppet på ett riktigt sätt avspeglar den inkomst som skulle ha uppkommit om transaktionerna hade företagits med tillämpning av den s.k. armlängdsprincipen.

En avtalsslutande stat är således endast skyldig att justera det närbesläktade företagets inkomst om staten i fråga anser att den i den andra staten gjorda justeringen är berättigad såväl i princip som i fråga om beloppet. Motsvarande resultat kan naturligtvis också uppnås genom en ömsesidig överenskommelse enligt bestämmelserna i artikel 25.

Andrahandsjustering

Den i artikel 9 punkt 2 intagna bestämmelsen behandlar inte vad som ibland kallas för *andrahandsjusteringar* (*secondary adjustment*), dvs. sådana justeringar som skulle erfordras för att fastställa läget exakt sådant det skulle ha varit om transaktionerna rent faktiskt hade ägt rum och då på ett sätt som står i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Bestämmelsen hindrar dock inte en sådan justering om den är möjlig enligt de berörda staternas interna skattelagar.

Regler om underkapitalisering

I p. 3 i kommentarerna till artikel 9 i modellavtalet har med utgångspunkt i OECD:s rapport om underkapitalisering (utgiven i OECD:s *Issues in International Taxation* nr 2, år 1987 och i OECD:s modellavtal, volym II) 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.

14.5.3.10 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 mottagare 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 följd 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).

Underkapitalisering

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 dubbelbeskattning uppkommer 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.

14.5.3.11 Artikel 11 – Ränta

”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 avtalslutande 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 avtalslutande 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 driftställe 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 14.5.3.10 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 14.5.3.10 vid kantrubriken Verklig innehavare av förmånen.

14.5.3.12 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 kanrubriken 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 av 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 information 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 avtals åtaganden. 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 skall 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 tillhandahåller icke-konfidentiell information rörande ofta ställda frågor eller allmänna problem som ofta uppstår.

Betalningar för dataprogramvara

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 förevisa programmet. Vederlaget har, under dessa förhållanden,

tagits ut för rätten att använda det upphovsrättsskyddade 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 föervisningsanordning, 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 skall 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 marknadsmässig 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 intressegemenskap 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 14.5.3.10 och 14.5.3.11 vid kantrubriken Verklig innehavare av förmånen.

14.5.3.13 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.

- Likvidation** 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).
- Fast egendom** I punkt 1 anges att vinst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 och som är belägen i annan avtalsslutande stat får beskattas i denna andra stat (situsstaten).
- Bostadsrätt** 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.
- Byggnad på ofri grund** 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 avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten. Den är således inte tillämplig på vinst som förvärvas på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist enligt artikel 4 eller i tredje stat. På sådan vinst tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) respektive artikel 21 (Annan inkomst).
- Lös egendom i fast driftställe** 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.
- Fast driftställe** 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 omnummerats 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 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.

14.5.3.14 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 det i artikel 14 använda begreppet ”fixed base; stadigvarande anordning” och det i artikel 7 använda ”permanent establishment; fast driftställe” inte varit avsedd. Inte heller har det varit avsett att det skulle vara någon skillnad hur inkomst och skatt beräknas 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 1h 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

Självständig yrkesutövning

Artikel 14 i modellavtalet upphävd år 2000

kommentarerna till artiklarna 5 och 7 kan användas vid tolkning av artikel 14.

Mot bakgrund av att svenska skatteavtal regelmässigt innehåller bestämmelser motsvarande de i den numera upphävda artikel 14 i OECD:s modellavtal har kommentarerna till denna artikel inte utmönstrats ur 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 av annan därmed jämförbar självständig verksamhet ska beskattas endast i den stat där inkomsttagaren enligt skatteavtalet har hemvist. Till den del inkomsten är hänförlig till verksamhet som utövas vid stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande, får emellertid sådan del av inkomsten som är hänförlig till den stadigvarande anordningen beskattas i den stat där anordningen finns.

Jämför reglerna i artikel 15

I vissa avtal finns i 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). Tolkingen 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 ska 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 dock t.ex. 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 således inte för en företagare som är anställd i sitt "eget" bolag. Den omständigheten att den anställda är t.ex. arkitekt (eller tillhör någon av de övriga yrkeskategorier som bestämmelserna i denna artikel omfattar) ändrar inte detta.

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

14.5.3.15 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 14.5.3.18.

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 uppbärs 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 naturaförmåner 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 anställde 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 överlåts. Efter det att optionen utnyttjats är värdetillväxten hänförlig till innehavet av värdepapperen och behandlas enligt artikel 13 (punkt 12.2).

Beskattningstidpunkt

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 intjänandetid 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 hänförs 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 avtalsslutande 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 utröna 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 internrättsliga 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 for-

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 14.5.3.3 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.

14.5.3.16 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.

14.5.3.17 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 utövas 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 förvärvar, 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 förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande 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 avtalsslutande 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 uppstår 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.

14.5.3.18 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).

I många fall kan det vara svårt att bedöma om en viss utbetalning faller in under en annan stats sociallagstiftning eller om andra i ett skatteavtal intagna villkor är för handen i det enskilda fallet. När det gäller skatteavtalet med Tyskland och 1996 års nordiska skatteavtal har Skatteverket inhämtat nedan redovisade kompletterande uppgifter för att underlätta tillämpningen av pensionsbestämmelserna.

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 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).

14.5.3.19 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.

14.5.3.20 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.

14.5.3.21 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.

14.5.3.22 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.

Fast egendom	<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>
Rörelsetillgångar i fast driftställe	<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>
Skepp och luftfartyg	<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>
Containrar	<p>I det fall artikel 8 även omfattar containrar behandlas även innehavet av dem i denna punkt.</p>
Övrig förmögenhet	<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>
Skulder	<p>Denna artikel innehåller inte några regler om avdrag för skuld.</p>
Om förmögenhetsartikel saknas?	<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>

14.5.3.23 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 iakttas. 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 förslag till utformning av såväl undantagandehet som avräkningsmetoden finns en bestämmelse om progressionsuppräknig för sådan inkomst som är undantagen från beskattning i hemviststaten. En sådan bestämmelse finns även i svenska skatteavtal. I nyare skatteavtal har dock Sverige, genom en särskild bestämmelse i lagen som införlivar avtalet med svensk rätt, avstått från rätten att göra sådan uppräknig.

**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 avräkning för sådana avgifter

och skatter med stöd av avtalet. Avräkning 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 avräkning 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 obegränsad skattskyldig persons beskattningsbara inkomst (Skatteverket 2008-10-29, dnr 131 561645-08/111).

**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 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).

Olika beskattnings- tidpunkter

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.

14.5.3.24 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, reliefs 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 avtalslutande stat inte ska bli mindre fördelaktigt behandlad än vad

en medborgare i den senare staten blir under samma förhållanden (däremot föreligger inget hinder mot att behandla utländska medborgare bättre än egna medborgare). Vid prövning av om diskriminering föreligger enligt medborgarskapsregeln ska en jämförelse ske mellan den utländske medborgaren och en hypotetisk skattebetalare (referensobjektet) i ”diskrimineringslandet” som, förutom medborgarskapet, i allt väsentligt befinner sig i samma rättsliga och faktiska situation. Visar denna jämförelse att den utländske medborgaren beskattas hårdare än referensobjektet har den förra blivit föremål för diskriminering på grund av sitt medborgarskap (se 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 avtalsslutande stat eller inte och således oberoende av om avtalet (enligt bestämmelsen i artikel 1) i övrigt är tillämpligt på personen i fråga.

Bestämmelserna i 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 avtalsslutande 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 avtalsslutande stat som har fast driftställe i en annan avtalsslutande 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 företagets kapital. Bestämmelsen syftar till att garantera skattskyldiga med hemvist i samma stat likabehandling.

Koncernbidrag

För att koncernbidrag ska kunna lämnas med skattemässig verkan enligt 35 kap. 11 krävdes tidigare att samtliga bolag i koncernen som berörs av överföringen ska vara svenska bolag. Av 35 kap. 2 a § 11 (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 § 11 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 diskrimineringsregeln 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 inkomstutjämning som om något utländskt ägande inte förekommit i koncernen. Enligt SRN förbjuder regeln mot diskriminering på ägarbasis inte bara en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är mer tyngande utan också en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag. Härav följer att koncernbidrag med skattemässig verkan kan lämnas från C AB till A AB.

RÅ 1993 ref. 91 II

**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 holländsk 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 aktieägars 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 förvaltningsdomstolen 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 resultatutjämnning 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 lättnaderna för cypriotiska offshoreföretag då inte ansågs böra föranleda att dessa behandlades annorlunda än andra cypriotiska bolag vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Detta vinner ytterligare stöd av 1993 års lagstiftning. De ändringar som gjordes år 1995 och som inte synes ha föranletts av några ändringar i de cypriotiska skatteförhållandena kan inte föranleda en ändrad tolkning av avtalet.

Regeringsrätten finner på grund härav att de speciella beskattningsregler som gäller för de cypriotiska offshorebolagen inte hindrar att de likställs med svenska aktiebolag vid en tillämpning av diskrimineringsförbudet i avtalet.

Alla skatter

Bestämmelserna om förbud mot diskriminering är enligt 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.

14.5.3.25 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.

14.5.3.26 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.

14.5.3.27 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).

14.5.3.28 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. I 2 § samma lag stadgas att främmande stats beskickning och beskickningsmedlemmar jämte deras familjer och betjäning samt diplomatiska kurirer åtnjuter immunitet och privilegier enligt den i Wien den 18 april 1961 avslutade konventionen om diplomatiska förbindelser. Av 1 § nämnda lag följer vidare att vad som i lagen föreskrivs i fråga om immunitet och privilegier ska gälla utan hinder av bestämmelse i annan författning (inklusive skatteavtalen). Enligt 3 § första stycket IPL gäller motsvarande också beträffande konsulatsmedlemmar med familj och betjäning.

Enligt 3 kap. 17 § 2. IL anses en person som tillhör främmande macts 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).

14.5.3.29 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).

14.5.3.30 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.

14.5.3.31 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).

14.6 Det nordiska skatteavtalet

14.6.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas frågor som specifikt gäller det nordiska skatteavtalet. Frågor som gäller skatteavtal i allmänhet behandlas i avsnitt 14.1–14.5.

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 14.4.6 vid kantrubriken Olika beskattningstidpunkter.

14.6.2 Dödsbon och handelsbolag

Till skillnad från OECD:s modellavtal innehåller det nordiska skatteavtalet en särskild bestämmelse om dödsbon och person-

sammanslutningar som inte är skattesubjekt, till exempel svenska handelsbolag (artikel 4 punkt 1 andra stycket b). Den innebär att uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande 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 14.5.3.4.

14.6.3 Grängångarreglerna

De så kallade grängångarreglerna 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 grängångare avses en person som har hemvist i en grängkommun i en stat och arbetar i en sådan kommun i en angrängsande 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.

Grängångare som genom sitt grängöverskridande arbete förvärvat 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 grängångare 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 grängs till landgrängsen mot Finland eller Norge avses person som är skattskyldig i sådan kommun. För att grängångarregeln ska vara tillämplig ett visst inkomstår krävs därför folkbokföring i grängkommun den 1 november året före inkomståret (Skatteverket 2005-12-23, dnr 131 707251-05/11).

Danmark

I 1989 års nordiska skatteavtal fanns grängångarregler 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 dubbel-

beskattningsavtal mellan de nordiska länderna ska emellertid en person, som den 1 januari 1997 och för tid därefter alltså 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.

14.6.4 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 uppbärs 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 delägarätter, 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 delägarrätter

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 14.4.6.

**Pension, livränta
och socialförsäkringsersättning**

Beträffande tillämpningen av den upphävda protokollspunkten III.2, se Skatteverkets skrivelse 2007-04-17, Inkomst av arbete utförd ombord på luftfartyg som ”används i inrikestrafik av 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 avtalsslutande 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 för tid 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 klassi-

ficerat 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). I skrivelsen behandlas även tillämpningen av IL på sådan pension.

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 punkterna 3 och 4 i artikel 26 utgår. 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.

14.6.5 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 arbetstagaren. 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. Artikeln 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 ”nettointäkt” avses den för hela inkomståret sammanlagda inkomsten respektive nettointäkten (Skatteverket 2004-12-17, dnr 130 730617-04/111).

14.6.6 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.

15 EU-rätt

15.1 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.

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 vuxit till 27 medlemsländer. Länderna samarbetar nu 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 2011 är euron officiell valuta för 17 av unionens 27 medlemsländer.

Lissabonfördraget

Den 1 december 2009 trädde det senaste fördraget – Lissabonfördraget – ikraft. Den 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 skrivelse 2008-01-23 ”Territorier i EU – direkt beskattning”, dnr 131 47100-08/111.

Förhandlingar om medlemskap pågår för närvarande med kandidatländerna Island, Kroatien och Turkiet. 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

15.2 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.

Ministerrådet

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. Ungern är ordförande första halvåret 2011 och Polen andra halvåret 2011.

EU-kommissionen 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.

EU-domstolen EU:s domstol 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.

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, är tveksam till hur EU-rätten ska tolkas kan den fråga EU-domstolen om råd. Det kallas att begära ett förhandsavgörande av 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.

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.

Tribunalen och specialdomstolar 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.

Europeiska centralbanken (ECB) 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.

15.3 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 ska 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-dotterbolags-

direktivet, fusionsdirektivet och ränte- och royaltydirektivet, eller för att möjliggöra beskattning av ränteinkomster hos dess faktiske mottagare såsom sparandedirektivet.

**Moder-
dotterbolags-
direktivet**

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 (90/434/EEG) om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, har till syfte att möjliggöra affärsmässigt motiverade omstruktureringar inom EU utan omedelbara skattekonsekvenser. Beskattningsen 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 av såväl inhemska som internationella omstruktureringar har gjorts generell.

2005 kom ett direktiv om ändring i fusionsdirektivet (2005/19/EG). Den innebär att även partiella fissioner och flyttning av det registrerade sätet för europabolag och europeiska kooperativa föreningar omfattas. Vidare har direktivet utvidgats till att omfatta ett stort antal nya associationsformer.

**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.

**Sparande-
direktivet**

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 dess uppgifter under en övergångsperiod. De har tagit ut källskatt på räntebetalningarna och levererat delar av källskatten till den stat där betalningsmottagaren har hemvist.

Övergångsperioden är inte fastslagen i tid, utan gäller till dess att vissa stater med stäng 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.

15.4 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, likabehandlingsprincipen och proportionalitetsprincipen (som exempelvis tillämpas vid rättfärdigandeundersökningen, se C-446/03, Marks & Spencer).

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

15.4.1 Allmänna principer

Subsidiaritetsprincipen

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.

Proportionalitetsprincipen

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, C-414/06, Lidl).

15.4.2 Missbrukssituationer

Förfarandemissbruk

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

EU-domstolen har i bl.a. C-255/02, Halifax och C-110/99, Emsland-Stärke, utvecklat en princip om ”förfarandemissbruk” som äger tillämpning på harmoniserade områden så som mervärdesskatt. 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 direkta skattens område finns skatteflyktsmotverkande regler och ofta är det en tillämpning av dessa som ifrågasätts i förhållande till EU-rätten.

Av EU-domstolens rättspraxis (bl.a. 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 medborgarna 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.

15.5 EU-rättens förhållande till nationell rätt

15.5.1 Allmänt

EU-rättens företrädare

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 del av den nationella suveräniteten till förmån för EU. I dessa delar har EU-rätten därigenom företrädare framför all nationell rätt, vilket även innefattar nationella konstitutionella regler (se rättsfallen 6/64, Costa/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 offentligt rättsliga organ, som t.ex. Skatteförvaltningen.

Officialprincipen

Denna officialprincip gäller utan uttryckligt yrkande från den skattskyldiges sida. I RÅ 2004 not. 135 undanröjde Högsta förvaltningsdomstolen 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 uttalade särskilt 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.

Direkt effekt

Därutöver har EU-domstolen givit vissa bestämmelser i direktiv s.k. direkt effekt, vilket innebär att bestämmelserna inte enbart är adresserade till medlemsstaterna som sådana utan också ger upphov till individuella rättigheter och skyldigheter, vilka kan göras gällande av enskilda fysiska och juridiska personer inför nationell domstol (26/62, van Gend en 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 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, 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 i RÅ 2000 ref. 23 uttalat sig angående EU-rättskonform lagtolkning. Rättsfallet berör andelsbyteslagen (49 kap. IL) som är en implementering av fusionsdirektivet, 90/434/EEG. 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 lagstiftning reglerar både fall som omfattas av ett direktiv och 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 skall alltså lagen tolkas i överensstämmelse med direktivet.

Högsta förvaltningsdomstolens dom är i linje med EU-domstolens uttalanden i C-28/95, Leur-Bloem, där fusions-

direktivets betydelse vid nationella företagsombildningar aktualiserades. Av Leur-Bloemålet 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.

15.5.2 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 oavsett beteckningen domstol är behöriga att ställa frågor. Organet ska vara tillkommet genom lag, oavhängigt, permanent och utgöra en obligatorisk prövningsinstans. Det är organens faktiska funktioner och befogenheter som är avgörande. Privata skiljeorgan har inte ansetts ha rätt att begära förhandsavgörande medan skiljenämnder som är offentligt reglerade kan ha en sådan rätt.

Vem måste begära förhandsavgörande?

Sista instans är skyldig att begära förhandsavgörande, medan lägre instanser har rätt att använda sig av institutet. Skyldighet att begära avgörande föreligger inte när det gäller interimistiska beslut, materiellt identiska frågor som redan besvarats eller om frågan är klar, något som får betecknas som relativt ovanligt. Underlåtenhet att begära förhandsavgörande när detta är obligatoriskt utgör ett fördragsbrott.

Konkret tvist

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 i fallet C-134/97, Viktoria Film A/S, haft att ta ställning till om Skatterättsnämnden är behörig sökande och funnit att så inte är fallet. EU-domstolen ansåg i korthet bl.a. att även om det finns omständigheter som talar för att Skatte-

rättsnämnden 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 eller 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 förvaltningsdomstolen – förhandsbeskedsärenden

EU-domstolen har i C-200/98, ”Koncernbidragsmålet”, funnit att Högsta förvaltningsdomstolen är behörig att begära förhandsavgöranden. EU-domstolen ansåg bl.a. att det kan konstateras att Högsta förvaltningsdomstolens prövning av ett överklagande syftar till att kontrollera lagenligheten av ett beslut om förhandsbesked, som, när det vunnit laga kraft, är bindande för Skatteverket och ska lända till efterrättelse vid taxeringen, om och i den mån den enskilde som begärt detta besked genomför den åtgärd som ansökan gäller. Högsta förvaltningsdomstolen skall under dessa omständigheter anses utöva rättskipande 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.

15.5.3 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 fördragsbrotts-talan bl.a. i fråga om de tidigare bestämmelserna om uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad och den svenska kupongskattelagstiftningen är förenliga med EU-rätten.

15.6 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.

15.6.1 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. diskrimi-

neringsförbudet 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 (tidigare artikel 12 EG) 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 inkomsten 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 i C-303/07, Aberdeen, att EU-rätten inte kräver full identitet mellan olika subjekt för att de ska anses vara jämförbara. I målet ansågs ett finskt Oy vara jämförbart med en skattebefriad luxemburgsk investeringsfond, 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. 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* (se bl.a. 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 samt* C-264/96, ICI).

EU-domstolen har som grund för rättfärdigande godtagit skattesystemets inre sammanhang i det ovan nämnda Bachmann-målet. Även i C-446/03, Marks & Spencer, och i C-231/05, Oy AA, har domstolen 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. I C-414/06, Lidl, godtog domstolen de tyska reglerna som begränsar bolagets rätt till avdrag för underskott i bolagets utländska filial när överskott från filialen inte beskattas i Tyskland med motiveringen att reglerna upprätthåller symmetrin mellan rätten att beskatta vinsterna och avdragsrätten för förlusterna. Även i två mål avgjorda under 2008 (C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz, och C-418/07, Papillion) har EU-

domstolen godtagit skattesystemets inre sammanhang som en rättfärdigandegrund.

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.

I fallet C-150/04, Kommissionen mot Danmark, gjordes det gällande att 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 ansåg EU-domstolen 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.

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 uttalade i fallet Skatteverket mot A (C-101/05) 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. EU-domstolen ansåg att 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.

15.6.2 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 (t.ex. C-279/93, Schumacher).
- En begränsat skattskyldig person medges inte rätt till avdrag för intäkternas förvärvande till skillnad mot en obegränsat skattskyldig person (t.ex. 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 (t.ex. 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 (t.ex. C-311/97, Royal Bank of Scotland).
- Ett dotterbolag blir negativt särbehandlat i verksamhetsstaten på grund av att moderbolaget inte är inhemskt (t.ex. C-324/00, Lankhorst-Hohorst).
- Ett inhemskt moderbolag får ofördelaktigare beskattningssituation på grund av att dotterföretag befinner sig i annat medlemsland. Här kan som exempel nämnas C-446/03, Marks & Spencer, där EU-domstolen ansåg att de brittiska förlustavdragsreglerna, som endast medgav moderbolag avdrag för inhemska dotterbolags förluster men inte utländska, stred mot etableringsfriheten. I målet konstaterades 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.

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

Frihet att tillhandahålla tjänster

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 (t.ex. C-234/01, Gerritse).
- En köpare av tjänster vänder sig till en säljare av tjänster i annat medlemsland och missgynnas (t.ex. 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 (t.ex. 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 (t.ex. C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket).

För mer utförlig genomgång av EU:s rättspraxis, eller ytterligare exempel på situationer där inhemsk lagstiftning har ansetts strida mot någon av de fyra friheterna inom den direkta skattens område, hänvisas till relevant och uppdaterad litteratur i ämnet.

15.6.3 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.

I två senare mål (C-196/04, Cadbury Schweppes och C-524/04, Thin Cap Group), uttalade EU-domstolen att enligt fast rättspraxis omfattar det materiella tillämpningsområdet för de fördragsbestämmelser som avser etableringsfriheten nationella bestämmelser som är tillämpliga på den andel som en medborgare i den berörda medlemsstaten innehar i kapitalet

i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, vilken andel ger nämnde medborgare ett betydande inflytande över detta bolags beslut och möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet.

I ett mål från 2007 (C-492/04, Lasertec), som gällde omklassificering av ränta från tyskt bolag till schweizisk aktieägare som förtäckt utdelning, uttalade EU-domstolen 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 ansågs utgöra en betydande andel. EU-domstolen ansåg vidare 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 konstaterar därefter att två tredjedelar av kapitalet utan tvekan ger ett bestämmande inflytande. Domstolen kommer fram till att det rör 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 flera mål 2008-04-03, se bl.a. RÅ 2008 ref. 24, som gällde tillämpligheten av svenska CFC-regler, uttalat att etableringsfriheten inte kan göras gällande i förhållande till tredjeland. 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. Lasertec-målet (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

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

inflytande kan den fria rörligheten för kapital inte göras gällande. Frågan behöver inte vara om ett majoritetsägande. Av betydelse är vidare 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 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 målet C-150/04, Kommissionen mot Danmark, som gällde fördragsbrottstalan mot Danmark, fann domstolen att ett generellt förbud mot skattefördelar vid inbetalningar till pensionsinstitut i andra medlemsstater inte kunde motiveras av behovet att upprätthålla ett inre sammanhang i skattesystemet. Domstolen fann att den danska ordningen stred mot fri rörlighet för personer och ansåg det inte nödvändigt att även pröva om den stred mot artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital.

15.7 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. För mer utförlig information hänvisas till relevant och uppdaterad litteratur i ämnet.

15.7.1 Har en fördragsfrihet utnyttjats?

Det man vanligen börjar med att ta ställning till är om den transaktion eller händelse som har föranlett tillämpning av intern skatteregel omfattas av någon fördragsfrihet.

Om en person äger andelar i ett bolag i annat medlemsland så har den skattskyldige utnyttjat en fördragsfrihet; dvs. antingen etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital. En beskattning av utdelning från det utländska bolaget omfattas alltså av EU-rätten – såväl i Sverige som i den andra medlemsstaten.

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

Vidare har EU-domstolen i C-28/95, Leur-Bloem, ansett sig behörig att tolka även 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.

15.7.2 Har negativ särbehandling skett?

Om 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.

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.

Ett enkelt exempel är när 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 bara skulle bli beskattad med 50 i en rent intern situation, dvs. om andelarna hade varit svenska. I en sådan situation har en negativ särbehandling skett.

15.7.3 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.

15.7.4 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 15.6.1 ovan finns mer information om hur denna prövning görs och vilka grunder som kan åberopas.

15.7.5 Är det fråga om en missbrukssituation?

Vissa transaktioner kan vara kringgåendeförfaranden eller andra missbrukssituationer. Det finns i alla länder lagstiftning för 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–d §§ IL, eller jämningsreglerna i 18 kap. 11 § IL). Vidare kan Skatteverket göra framställning om att tillämpa den svenska skatteflyktslagen i Förvaltningsrätten. Om en skattskyldig anser att tillämpningen av en skatteflyktsmotverkande regel strider mot EU-rätten, kan utredas om det finns argument för att den skattskyldige ska anses ha missbrukat sin rätt att åberopa en fördragsfrihet.

Därefter bör ställning tas till vilken den objektiva jämförelsesituationen är och om någon negativ särbehandling över huvud taget har ägt rum i det aktuella fallet. Kanske är den skatteflyktsmotverkande regeln avsedd att upprätthålla samma beskattning som hade skett om samtliga parter varit svenska? Är regeln i så fall hindrande på det sätt som avses i fördragen och som utvecklats i EU-rättslig praxis?

För att en svensk skatteflyktsmotverkande regel som ansetts utgöra ett hinder ska anses rättfärdigad, krävs i slutändan att regeln är proportionell. EU-domstolen har ofta ansett att en skatteflyktsmotverkande nationell regel är mer ingripande eller betungande än vad som erfordras för att uppnå syftet med regeln.

16 Truster

16.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas rättsfiguren trust, som förekommer i länder som tillämpar common law. En trustbildning innebär att egendom anförtros någon att förvaltas för annans räkning. Företeelsen vilar på brittisk rättstradition och har utvecklats genom domstolspraxis i de länder som tillämpar common law. Common law är grunden för rättsordningen i bl.a. Australien, England och Wales, Hong Kong, Indien, Irland, Kanada, Nordirland, Nya Zeeland, Pakistan, Singapore och USA. Rättsreglerna i common law kompletteras av s.k. equity, som är kompletterande bestämmelser som kan mildra orättfärdiga konsekvenser av en alltför strikt rättstillämpning.

Utifrån det ändamål som trusten ska fullgöra kan en indelning göras i *private trusts* och *public (charitable) trusts*. Egendomsöverföring genom trust är till sin innebörd en gåva via mellanman och en private trust är därför alltid tidsbegränsad (rule of perpetuities). Tidsbegränsningen innebär att trustegendomen måste tillfalla förmånstagarna inom en viss tid (the perpetuity period). Denna tid kan enligt brittisk ”common law” vara längst 80 år, alternativt 21 år efter att den sista i trusturkunden angivna personen som fanns vid liv då trusten bildades avlidit. I andra common law-länder kan extremt mycket längre perioder förekomma. En oåterkallelig trust upphör när den enligt sin trusturkund är förutbestämd att upphöra. Den upphör även i förtid om den uppnått sitt syfte eller om syftet blivit olagligt, stridande mot allmänna värderingar eller omöjligt att uppfylla. Den amerikanska *Grantor retained annuity trust* (GRAT) används för att skattefritt överföra förmögenhet från föräldrar till barn. En public/charitable trust upprättas vanligen för något välgörande, vetenskapligt eller annat liknande allmännyttigt ändamål och behöver inte vara tidsbegränsad. Den i USA förekommande *Charitable remainder unitrust* (CRUT) medför skatteavdrag för stiftaren som uppväger det faktum att egendomen slutligt tillfaller välgörande ändamål. Den fortsatta framställningen kommer att behandla private trusts.

Ingen juridisk person enligt brittisk rätt

Trusten är enligt brittisk rätt inte en juridisk person och saknar därför rättskapacitet. Det är i stället förvaltaren (*the trustee*) som företar rättshandlingar för trustens räkning. En trust som blivit rättsligt etablerad är enligt engelsk rätt oåterkallelig (*irrevocable*). Skulle stiftaren (*the settlor*) förbehålla sig rätt att återta egendomen medför detta att trusten blir en nullitet. Trustförordnandet måste också vara oåterkalleligt för att få skattemässig relevans. Förvaltaren erlägger i dessa fall skatt i särskild ordning för trustegendomen. Vid utbetalning från trusten till förmånstagarna beskattas i regel mottagarna och får då avräkna den av förvaltaren på trustens vägnar erlagda skatten på det utdelade beloppet.

1985 års Haag-konvention

För att harmonisera rättsordningarna inom ramen för common law- och civil law-systemen har en multilateral konvention om tillämplig lag samt erkännande av trustar utarbetats (*Convention on the Law applicable to Trusts and on their Recognition, Haag 1985*). Den har tillträtts av Australien, Canada, Cypern, Frankrike, Italien, Hongkong, Liechtenstein, Luxemburg, Malta, Monaco, Nederländerna, San Marino, Schweiz, Storbritannien och Nordirland samt USA, men inte av Sverige. Några folkrättsliga åtaganden som tillförsäkrar en trust, dess stiftare eller förmånstagare någon speciell behandling i skattehänseende finns med andra ord inte.

RÅ 2000 ref. 28

Det saknas direkt tillämpliga rättsregler i svensk rätt som reglerar rättsverkningarna av en trust. Skatterättsnämnden har i RÅ 2000 ref. 28 ansett att metodiken bör vara att, med beaktande av de rättsverkningar som följer av utländsk rätt, försöka finna närmaste svenska motsvarighet och undersöka om de svenska reglerna för denna kan tillämpas.

Skatteavtalen

De svenska skatteavtalen med USA och Canada innehåller en anpassning till trustinstitutet. Av artikel 1 i OECD:s modellavtal framgår att avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. Uttrycket ”person” i artikel 3 a) inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning. I punkt 2 av kommentarerna till artikel 3 sägs att uttrycket ”person” inte är uttömmande och bör förstås i en mycket vidsträckt betydelse. I de nämnda bilaterala avtalen sägs uttryckligen att ”trust” är en ”person” enligt avtalen. Härigenom tillförsäkras en trust och dess förmånstagare att inte bli dubbelbeskattade för inkomster som betalas ut från trusten. I Sveriges skatteavtal med Storbritannien och Nordirland har det i artikel 21 *Annan inkomst* gjorts undantag för utbetalning från trust. I den

svenska textversionen står det ”... med undantag av utbetalning från stiftelse (trust) ...”. Härigenom tillämpas inte avtalet på sådan inkomst från en trust.

16.2 Begreppet trust

16.2.1 Definitioner

Settlor, trustee, protector och beneficiary

En trust kan inrättas om en stiftare (*the settlor, trustor, grantor, donor, creator eller founder*) uppdrar åt en eller flera förvaltare (*the trustees*), att handha egendom till förmån för en eller flera förmånstagare (*the beneficiaries*). En förmånstagare är antingen destinatär, som har en möjlighet att erhålla egendom, eller en beneficent som är garanterad att erhålla egendom. Stiftarens avsikt med förvaltningsuppdraget anges i en trusturkund (*the trust document*). Stiftaren kan dessutom ge en beskyddare (*the protector*) i uppdrag att kontrollera att förvaltaren verkligen fullföljer stiftarens intentioner.

16.2.2 Stiftaren

Stiftarens instruktioner

Stiftaren ska ha rättshandlingsförmåga och kan vara en fysisk eller juridisk person. Det är vanligt att stiftaren, vid sidan av urkunden, ger uttryck för sin vilja i instruktionsbrev (*letter of wishes*). Sådana önskemål är visserligen inte juridiskt bindande för förvaltaren, men det ligger i sakens natur att denne följer sådana anvisningar.

För att en trust ska uppkomma krävs att tre grundläggande krav är uppfyllda. Det ska för det första finnas en klar avsikt att skapa en trust. Trustegendomen ska vidare vara identifierbar och överförs på ett formellt riktigt sätt, då en tillämpning av equity enligt anglosaxisk rätt inte kan läka en felaktigt genomförd gåva. Om stiftaren har gjort allt som står i hans makt att skilja sig från trustegendomen kan en trust uppkomma även om vissa formella krav avseende överlåtelsen inte är uppfyllda. Slutligen ska förmånstagarna vara angivna eller generiskt bestämda. Om stiftaren förbehåller sig rätten att ändra förmånstagarkretsen har denne möjlighet att inträda som förmånstagare och själv tillgodogöra sig ur trustegendomen. Sådana förordnanden får enligt anglosaxisk rätt till följd att någon avhändelse av egendom inte anses ha ägt rum och stiftaren kommer att inkomstbeskattas för all inkomst hänförlig till egendomen.

16.2.3 Förvaltaruppdraget

Trustförordnandet är ett bindande avtal mellan stiftaren och förvaltaren, som ger upphov till obligationsrättsliga förhållanden mellan de inblandade parterna. Egendomen (*the trust corpus*) är under uppdragstiden sakrättsligt skyddad och får inte tas i anspråk av vare sig stiftarens, förvaltarens eller förmånstagares borgenärer. Förvaltaren kan även vara förmånstagare, men om denne är den ende förmånstagaren anses trusten som icke existerande.

Genom förordnandet får förvaltaren det ekonomiska ansvaret för egendomen. Denne har att disponera och förfoga över trustegendomen för ett visst ändamål i enlighet med de anvisningar som stipulerats i urkunden. Överföring av tillgångar till förmånstagarna effektueras genom att ett dokument (*appointment*) upprättas. Om en beskyddare har utsetts kan denne ha utrustats med vetorätt, vilket medför att förvaltaren i vissa väsentliga frågor, såsom förändringar av förmånstagarkretsen, kan behöva inhämta samtycke från beskyddaren. Vidare kan beskyddaren ha givits rätt att utse en ny förvaltare och rätt att flytta trusten till en annan jurisdiktion. Förvaltaruppdraget kan innebära vittgående befogenheter och förvaltaren anses därför som legal ägare (*the legal owner*) till egendomen under uppdragstiden. Denna äganderätt är dock endast formell och förvaltaren kan inte för egen del hävda äganderätt till egendomen. Kostnader förknippade med förvaltningen får tas ur egendomen eller avkastningen av denna. Förvaltaren är skyldig att använda egendomen inom ramen för de befogenheter som givits och detta på ett sätt som främjar förmånstagarnas intressen. Trustegendomen och dess avkastning ska således tillkomma förmånstagarna, som anses ha en "åttnjutanderätt" s.k. *equitable title* till egendomen. Om förvaltaren inte har några förpliktelser att uppfylla och förmånstagarna har rätt att förvalta egendomen efter eget gottfinnande så föreligger per definition ingen trust.

16.3 Klassificering av truster

16.3.1 Hur trusten tillkommit

Trusturkunden

Truster kan bildas under en persons livstid (*Inter vivos* eller *Living trust*) eller i samband med att en person avlider (*Testamentary* eller *Will trust*). Truster som skapats under en persons livstid benämns ofta *trusts under agreement* eller "Tr. u/a". Det vanligaste sättet att bilda en trust är att stiftaren

upprättar en skriftlig trusturkund. Förmånstagarna (*Definite beneficiaries*) ska vara angivna eller generiskt bestämda. I trusturkunden måste grunderna för egendomsbildningen vara angivna. Alla typer av tillgångar kan ingå i en trust. Egendom som överlämnas till förvaltning genom skriftlig urkund kallas uttrycklig trust (*Express trust*). I stort sett alla privata truster är av denna typ. Det är också möjligt för stiftaren att själv avskilja viss egendom och förklara sig som förvaltare för det ändamål som ska tillgodoses, s.k. *declaration of trust*. En domstol kan även skapa en trust med stöd av equity, s.k. konstruktiv trust (*Constructive trust*).

16.3.2 Stiftarens aktivitet

En trustbildning kan vara avslutad (*completely constituted*) eller ofullständig (*incompletely constituted*). Om trusten är ofullständigt bildad återstår det för stiftaren att vidta åtgärder för att trusten ska komma till stånd. En grundläggande fråga är om trustegendomen har blivit tillräckligt avskild från stiftarens förmögenhetsmassa för att trusten ska anses utgöra en självständig rättsbildning eller om trustavtalet närmast framstår som ett återkalleligt förvaltaruppdrag för stiftarens räkning. Om trustförordnandet är återkalleligt (*revocable*) har stiftaren möjlighet att återta trustegendomen. Om förordnandet i stället är oåterkalleligt (*irrevocable*) saknar han denna möjlighet och han har således effektivt avskilt sig från trustegendomen.

16.3.3 Förvaltarens roll

Om förvaltarens roll är passiv talar man om en enkel trust (*Simple trust*) och om den är aktiv är benämningen speciell trust (*Special trust*). I den speciella trusten kan förvaltarens uppgifter antingen vara av enklare slag eller mera självständiga och kvalificerade. I det senare fallet benämns trusten diskretionär (*Discretionary trust*).

16.3.4 Förmånstagarnas rättigheter

1. Med utgångspunkt i förmånstagarnas rättigheter klassificeras truster som: *Bare trusts* där beneficenten har en omedelbar rätt till både trustegendomens avkastning och kapital.
2. *Fixed trusts* där förmånstagare/destinatär är individuellt bestämda personer och deras rätt till trustegendomen eller andel av denna, s.k. *fixed interest*, är angiven i trusturkunden. Förvaltaren har här liten eller ingen möjlighet att själv avgöra till vem eller hur egendomen eller avkastningen ska fördelas, utan måste följa trusturkunden.

Trustbildning
eller ej

3. *Interest in possession trusts* där en eller flera identifierade förmånstagare/destinatärer äger rätt endast till trustegendomens avkastning eller del därav men inte till dess kapital.
4. *Discretionary trusts* där trustförordnandet inte specificerar den tänkta förmånstagarens/destinatärens eller gruppen av förmånstagares/destinatärers rätt till trustegendomen utan där förvaltaren ges den diskretionära rätten att bestämma på vilket sätt och vem som inom en definierbar krets ska komma i åtnjutande av trustegendomens avkastning och/eller kapital.

16.4 Trusten ur svenskt skatterättsligt perspektiv

16.4.1 Civilrättslig klassificering

Då truster kan utformas på olika sätt kan det bli aktuellt att behandla dessa enligt flera olika civilrättsliga regler.

Funktionellt jämförbar med stiftelse

I kontinentaleuropeiska civil law-länder, dit även Sverige räknas, har trusten sin närmaste funktionella motsvarighet i stiftelsen. Av 1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220) framgår att en stiftelse bildas genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. En stiftelse är till skillnad från trusten en juridisk person med egen rättskapacitet.

Utländsk juridisk person

Utländsk juridisk person definieras i 6 kap. 8 § IL. Något krav på att den utländska juridiska personen ska anses som en juridisk person enligt utländsk rätt uppställs inte. Det är således inte uteslutet att en trust som inte är en juridisk person i den stat den upprättats i kan komma att anses som ett skattesubjekt i Sverige. Omvänt kan en trust som är en juridisk person enligt utländsk lagstiftning komma att inte anses som en utländsk juridisk person enligt svensk skatterätt. Vad som görs är en tolkning av innehållet i den utländska trustlagstiftningen. Avgörande för bedömningen är trustens möjlighet att förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter, vara part i domstol och inför andra myndigheter samt om stiftaren eller förmånstagarna fritt kan förfoga över trustegendomen.

Arvsavtal

Truster kan bildas under en persons livstid eller i samband med att en person avlider. Vad gäller det senare kan paralleller dras till testamente. Det föreligger i princip hinder mot att upprätta s.k. arvsavtal, dvs. en persons avtal om förfogande över sin

kvarlåtenskap är inte giltigt. Utfästelse om gåva, som inte kan göras gällande under givarens livstid, är giltig endast om det uppfyller kraven som ställs vid upprättande av testamente (17 kap. 3 § ÄB). För att ett testamente ska bli giltigt uppställs vissa formkrav. Ett testamente ska upprättas skriftligt med två vittnen. I deras samtidiga närvaro ska testator skriva under testamentet eller vidkännas sin underskrift. Vittnena ska bestyrka handlingen med sina namn. De ska känna till att det är ett testamente, men de behöver inte känna till dess innehåll (10 kap. 1 § ÄB). Ett testamente till förmån för någon som inte är född, eller avlad och sedan föds, vid testators död gäller inte. Dock gäller ett förordnande om att testamentstagares barn ska erhålla egendom med full äganderätt senast vid dennes död. Sådant förordnande får inte göra skillnad på syskon, som inte är födda eller avlade vid testators död (9 kap. 2 § ÄB).

Utfästelse om gåva

En utfästelse om gåva av lös egendom saknar verkan så länge gåvan inte har fullbordats om inte utfästelsen gjorts i skuldebrev eller annan urkund som överlämnats till gåvotagaren eller om utfästelsen var avsedd att komma till allmänhetens kännedom. Om gåvan inte fullbordas gäller utfästelsen inte gentemot givarens borgenärer, se 1 § lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva. Om givaren ger en gåva till annan genom att lämna lös egendom till en bank utan att förbehålla sig förfoganderätten är gåvan fullbordad (4 §). Det är inte ovanligt att en trustförvaltare är en utländsk bank.

Fideikommiss

Fideikommissarisk substitution betyder ”anförtrott på heder och samvete”, och utgörs av egendom som innehavaren inte får avyttra utan denna går i arv i odelat skick. I Sverige saknas numera möjlighet att tillskapa fideikommiss och befintliga ska i princip avvecklas. Syftet med ett fideikommiss är att egendomen ska övergå till nästa generation utan att delas upp enligt den legala arvsordningen. Innehavaren av ett fideikommiss benämns ”fideikommissarie”. Denne besitter egendomen med nyttjanderätt, förvaltar egendomen och har rätt till avkastningen därav. Även om han står som lagfaren ägare till egendomen har han ingen rätt att avyttra denna och fideikommisset kan inte utmätas för fideikommissariens skatteskulder.

Nullitet

Vid nullitet är ogiltigheten absolut och kan inte läkas i efterhand oavsett kontrahenternas goda tro. Att helt bortse från en trust är en drastisk åtgärd som kan få långtgående och oväntade konsekvenser för avtalsparterna. Möjligheten att bortse från avtalskonstruktioner bör inte användas för att för-

söka minska skatteundandragande i samhället, dvs. i allmänpreventivt syfte. Om en trust är ogiltig får avgöras i varje uppkommande typfall, efter en analys av förutsättningarna och de olika konsekvenser som ogiltighet kan medföra. Att ett avtal är ogiltigt innebär inte med nödvändighet att det saknar varje rättsverkan. Om en prestation har skett i enlighet med avtalet saknar den presterande i vissa fall möjlighet att kräva tillbaka det han utgivit. Nullitet kan uppkomma när stiftaren rättshandlat med sig själv, t.ex. om han är såväl stiftare som förmånstagare. En annan situation där nullitet kan föreligga är när trusten har ett omoraliskt eller ett brottsligt syfte (*pactum turpe*).

16.4.2 Stiftarens beskattningssituation

I vissa truster föreligger det en kombination av att trusteeens befogenheter är inskränkta genom letter of wishes eller genom att en beskyddares befogenheter är långtgående eller att stiftaren själv kan vara destinatar. I sådana fall kan egendomen inte ansetts ha lämnat settlorns förmögenhetssfär enligt svensk skatterätt.

Jämförelse med svensk stiftelse

Vid bildande av svenska stiftelser krävs att stiftaren inte godtyckligt kan ändra stiftelsens stadgar så att den kan fås att upphöra och egendomen återgå till stiftaren. Om stiftaren gjort otillåtna förbehåll och stiftelsens stadgar inte på ett bindande sätt reglerar att stiftelsens medel vid upplösning används till fullgörande av ändamålet anses någon giltig stiftelse inte ha bildats (RÅ 1964 Fi 1656). Stiftaren har i sådana fall möjlighet att i någon form själv tillgodogöra sig medlen. Detsamma gäller om stiftaren eller dennes maka är angivna som förmånstagare (jfr RÅ 1956 Fi 409 och RÅ 1959 Fi 1988).

Stiftarens faktiska inflytande

Även om ett trustförordnande har betecknats som oåterkalleligt bör trustens rättsliga status prövas. Förvaltarens och en eventuell beskyddares roll och befogenheter är här av betydelse. Relevant information om detta framgår t.ex. av trusturkunden och ev. instruktionsbrev till förvaltaren. Stiftaren anger i trusturkunden vilka ändamål som ska tillgodoses med trustbildningen men kan därutöver, särskilt vid bildande av en diskretionär trust, förbehålla sig ett inflytande över trustförvaltningen genom att tilläggsanvisningar lämnas direkt till förvaltaren eller via en beskyddare. För att egendomen ska anses som avskild från stiftaren får ett sådant inflytande under inga förhållanden innebära att egendom kan återvinnas av

stiftaren eller användas för andra syften än de i trusturkunden angivna.

RÅ 1999 not. 20

RÅ 1999 not. 20 gällde en ansökan om förhandsbesked med anknytning till en familjetrust på Isle of Man. Trusten hade bildats med ett instruktionsbrev och med en beskyddare, vars godkännande trustförvaltaren behövde i vissa situationer. Stiftaren (A) hade i instruktionsbrevet uttryckt önskemål om att hans nu levande barn efter hans och hans hustrus död skulle med lika rätt vara förmånstagare. Skatterättsnämnden, som godtog den aktuella trustbildningen, uttalade dock tveksamhet rörande A:s möjligheter att förfoga över trustkapitalet. Genom systemet med en beskyddare, instruktionsbrevet och förvaltarens beroende av godkännande i olika situationer bibehöll A ett visst mått av inflytande över trustkapitalet. Nämnden tillade också att förvaltaren kunde antagas vara ett bolag som hade som affärsidé att erbjuda sina tjänster som trustförvaltare på den öppna marknaden och som sådant beroende av nöjda kunder.

Skatteverket överklagade och yrkade bl.a. att Högsta förvaltningsdomstolen skulle undanröja förhandsbeskedet och avvisa ansökningen. Detta med hänsyn bl.a. till att den egendom som A satt in i trusten, enligt föreskrifter i trusturkunden, inte på något vis kunde anses ha utmönstrats från hans förmögenhetssfär. Verket ansåg dessutom att förhandsbeskedet inte, såsom i detta fall, borde ha villkorats av att ytterligare avtal inte förelåg och att trustförvaltningen inte flyttades till annan jurisdiktion. Förelåg oklarheter på dessa, för besvarandet av de ställda frågorna väsentliga, punkter borde dessa klaras ut innan förhandsbesked överhuvudtaget lämnades. I annat fall borde ansökan ha avvisats.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde förhandsbeskedet och avvisade ansökningen med hänvisning till de grundläggande oklarheter som förelåg om vilka möjligheter A hade att själv eller genom beskyddaren förfoga över eller kontrollera de tillgångar som fördes över till trusten. Vidare anförde Högsta förvaltningsdomstolen att det saknades närmare upplysningar om beskyddarens person och utformningen av dennes uppdrag.

Skatteverket anser att om egendom i en tilltänkt trustbildning inte är avskild från stiftarens förmögenhetssfär är denne fortfarande ägare till egendomen och skattskyldig till inkomstskatt och, före 2007 förmögenhetsskatt, inom ramen för de skatt-

skyldighetsregler som gäller för obegränsad respektive begränsad skattskyldighet.

16.4.3 Förmånstagarens beskattningssituation

RÅ 1988 not. 56

RÅ 1988 not. 56 rörde utbetalningar från en familjetrust i USA till en i Sverige bosatt förmånstagare. Högsta förvaltningsdomstolen avvisade ett av Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelat förhandsbesked med hänsyn till att det, med stöd av den utredning som förebragts i målet, inte kunde avgöras hur avkastningen skulle beskattas enligt svensk rätt.

RÅ 2000 ref. 28

I RÅ 2000 ref. 28 övervägde X AB att införa en ny pensionsordning som i huvudsak innebar följande. Efter medgivande av de anställda, däribland A, skulle kapitalvärdet av intjänade pensionsrätter, vilka skuldförts på konto ”Avsatt till pensioner” i balansräkningen, föras till en på Guernsey bildad s.k. pensionstrust för att förvaltas av denna. Härigenom upphörde arbetsgivarens ansvar för intjänad pensionsrätt och trusten skulle svara för att de överförda medlen liksom avkastningen av dessa togs i anspråk för förvärv av en pensionsförsäkring med den anställde som oåterkallelig förmånstagare. Arbetsgivaren gav trusten garantier att det fortlöpande fanns tillräckliga medel för fullgörandet av åtagandena enligt pensionsordningen. Medlen i trusten kunde inte återvinnas av arbetsgivaren.

Företagets avdragsrätt

Högsta förvaltningsdomstolen fann att X AB som arbetsgivare fick anses ha avskilt sig från de till trusten överförda medlen och att ansvaret för den aktuella pensionsutfästelsen därvid flyttats över från bolaget till trusten. Avdragsrätt ansågs föreligga för den ersättning som lämnats till trusten som tog över ansvaret för pensionsutfästelserna.

Beskattningstidpunkt

I målet hade Högsta förvaltningsdomstolen vidare att ta ställning till i vad mån en ny pensionsordning utlöste inkomstbeskattning för den anställde och vid vilken tidpunkt eventuell beskattning skulle ske. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att den förmån som tillkom den anställde i princip var att hänföra till intäkt av tjänst. Beskattning kunde antingen ske i anledning av bolagets överföring av medel till trusten eller när trusten förvärvar den ifrågakvarande kapitalförsäkringen. Högsta förvaltningsdomstolen beaktade härvid att den anställde saknade möjlighet att förfoga över de medel som förts över till och förvaltas av trusten. En beskattning redan vid nämnda tidpunkt skulle därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, strida mot punkt 4 första stycket av anv. till 41 § KL (nuvarande 10 kap. 8 § IL, som säger att inkomster ska tas upp som intäkt

det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del). Högsta förvaltningsdomstolen fann att den anställde skulle som intäkt av tjänst ta upp ett belopp motsvarande den premie som trusten erlägger för försäkringen i anslutning till trustens förvärv av kapitalförsäkringen.

Avkastningsskatt

En av de ställda frågorna var om den anställde (A) skulle anses skattskyldig till avkastningsskatt för en utländsk pensionsförsäkring, som enligt svensk rätt utgjorde en kapitalförsäkring, och vilken tecknats av en trust, som också var ägare till försäkringen.

Högsta förvaltningsdomstolen förklarade att A inte kunde anses såsom ägare till försäkringen vare sig på den grunden att denne tecknade försäkringen som ägare eller hade förfoganderätt till försäkringen, varför A inte kunde anses vara skattskyldig till avkastningsskatt.

RÅ 1999 not. 20

Skatterättsnämnden har i det av Högsta förvaltningsdomstolen undanröjda förhandsbeskedet, RÅ 1999 not. 20, berört frågan vem som äger en trusts tillgångar. Varken förvaltaren eller förmånstagarna har av nämnden ansetts som ägare enligt svensk rätt. Enligt nämndens mening låg det, i det aktuella fallet, närmast till hands att anse att trusttillgångarna tillhörde trusten, oavsett att truster på Isle of Man inte anses som juridiska personer. Den särskilda förvaltningen av trustförmögenheten som uppnåddes genom trusthandlingarna fick, enligt nämnden, närmast anses vara att jämföras med en stiftelse. De belopp som utbetalades var varken undantagna från skatteplikt eller utgjorde vederlag vid avyttring av tillgång. I Sverige bosatta förmånstagare som uppbar medel från trusten skulle därför beskattas för dessa som inkomst av tjänst oavsett om utbetalningen skedde i form av en engångsbetalning eller som löpande underhåll.

Skatteverket har i målet ansett att förmånstagaren skulle beskattas såväl för den i trusten placerade förmögenheten som för kapitalvinster på dessa tillgångar. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde dock förhandsbeskedet med motiveringen att handlingarna i målet inte klart utvisade stiftarens möjligheter att förfoga över eller kontrollera trusttillgångarna.

Periodiskt understöd

Som tjänst behandlas, enligt 10 kap. 2 § IL, rätt till periodiskt understöd eller liknande periodiska inkomster som inte är ersättning för avyttrade tillgångar. Som periodiskt understöd behandlas, enligt 10 kap. 6 § IL, varje utbetalning eller förmån från stiftelser vars stadgar föreskriver att stiftelsens inkomster

för all framtid eller viss tid ska betalas ut till en viss familj, vissa familjer eller till bestämda personer. Enligt 11 kap. 47 § IL ska dock endast sådana periodiska understöd tas upp till beskattning för vilka givaren har medgetts avdrag. I 62 kap. 7 § IL anges de fall en juridisk person erhåller avdrag för periodiska understöd. Vid bedömningen får trustens status i det land där den är hemmahörande betydelse.

RÅ 2008 not. 94

I RÅ 2008 not. 94 har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att medel avsatta till en trust inte innebär att det skett en överlåtelse av äganderätten till intjänade medel. Fallet gällde om en idrottsutövare i Kanada kunde använda en trust för att skjuta upp beskattningen av inkomsterna från anställningen som idrottsutövare till dess att hans karriär avslutats. Idrottsutövaren var bosatt och verksam i Kanada där han också var obegränsat skattskyldig. Enligt avtal med arbetsgivaren betalades en del av hans lön till en särskild förvaltning. Mannen beskattades, enligt kanadensisk lag, för dessa belopp liksom för den löpande avkastningen på de förvaltade tillgångarna. Han kommer också att beskattas när förvaltningen upphör varvid han får tillgodoräkna sig den tidigare betalda skatten. Förvaltningen sker enligt ett trustavtal träffat mellan idrottsutövaren och förvaltaren. Idrottsutövaren kan utse ny förvaltare och kan också utse och ge instruktioner om förvaltningen till en särskild investeringsansvarig. De förvaltade tillgångarna bestod av svenska och utländska värdepapper.

Uppskjuten beskattning

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att den så kallade trusten utgör ett enligt kanadensisk skattelagstiftning anvisat arrangemang, som en professionell idrottsutövare kan komma överens om med sin arbetsgivare att tillämpa för att skjuta upp beskattningen av inkomsterna från anställningen som idrottsman till dess den aktiva karriären avslutats. Det var alltså inte fråga om en överlåtelse av äganderätten till intjänade medel.

RÅ 2010 not. 4

I RÅ 2010 not. 4 undanröjde Högsta förvaltningsdomstolen ett förhandsbesked som gällde frågan hur en utbetalning från en amerikansk trust skattemässigt skulle behandlas. Den här aktuella trusten behandlas enligt amerikansk rätt som en juridisk person och är ett eget skattesubjekt. Skatterättsnämnden ansåg med hänvisning till RÅ 1998 ref. 28 att sådan utbetalning skulle behandlas som utbetalning från familjestiftelse och beskattas som periodiskt understöd. Högsta förvaltningsdomstolen anförde dock att ett förhandsbesked som gäller hur utbetalningar från en utländsk rättsbildning ska behandlas måste bygga på ett tillförlitligt material som belyser

relevanta aspekter. Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att de uppgifter som lämnats om trustens rättsliga ställning inte gav ett säkert underlag för bedömningen undanröjdes förhandsbeskedet.

16.4.4 Förvaltarens beskattningssituation

Det faktum att förvaltaren är den legale ägaren av trustegendomen medför normalt inte att denne ska anses som ägare.

RÅ 2003 not. 67

Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid i RÅ 2003 not. 67, inkomstbeskattat ett s.k. managementbolag (X) för ett antal tyska fastighetsfonder med svenska fastigheter. Fonderna var inte juridiska personer och saknade rättskapacitet. X som legalt sett var ägare till fondernas tillgångar, beskattas inte i Tyskland för den avkastning som belöper på fondernas tillgångar. Då fonderna investerade i fast egendom har de inte ansetts vara sådana utländska värdepappersfonder som avses i 6 kap. 10 a och 16 a §§ IL. X ansågs därför skattskyldigt för inkomsterna från de svenska fastigheterna enligt 6 kap. 11 § IL.

Kupongskatt

Vad gäller kupongskatt kan en tillämpning av den s.k. bulvanregeln i vissa fall bli aktuell på en förvaltare om denne innehar aktie under sådana förhållanden att annan blir obehörigt gynnad skattemässigt, 4 § tredje stycket KupL.

16.4.5 Trusten som skattesubjekt

RÅ 2004 ref, 29

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 29 funnit att en norsk stiftelse kan utgöra sådan utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 8 § IL, trots att en stiftelse inte har delägare. Då truster i Storbritannien och vissa kanalöar inte har rättskapacitet och därför inte kan äga tillgångar – de med trustegendomen förenade befogenheterna tillkommer nämligen förvaltaren – torde de inte utgöra utländsk juridisk person enligt IL. Det finns truster i andra länder som uppfyller kriterierna för utländsk juridisk person. Bedömning får ske av lagstiftningen i varje jurisdiktion.

Skrivelser

- 1994-06-23, 126-94/901, 243
2001-12-13, 12033-01/110, 119
2004-05-18, 130 380269-04/113, 104
2004-10-08, 130 591771-04/111, 442
2004-10-12, 130 598782-04/111, 230, 398
2004-10-18, 130 604256-04/111, 134
2004-11-29, 130 657557-04/111, 149
2004-12-01, 130 657566-04/111, 229
2004-12-02, 130 657566-04/111, 385
2004-12-08, 130 657552-04/111, 118
2004-12-17, 130 730617-04/111, 653
2005-01-31, 130 19427-05/111, 396
2005-02-14, 130 92654-05/111, 32
2005-02-14, 130 92658-05/111, 161
2005-03-03, 130 113752-05/111, 442
2005-03-03, 130 89071-05/111, 62, 156
2005-03-21, 130 169642-05/111, 142
2005-04-05, 130 133798-05/111, 544
2005-04-15, 130 215249-05/111, 73
2005-05-23, 130 300993-05/111, 434
2005-06-17, 130 352766-05/111, 80
2005-11-15, 131 612166-05/111, 31
2005-11-25, 131 636211-05/111, 526, 649
2005-11-29, 131 644328-05/111, 71
2005-12-23, 131 707251-05/11, 647
2006-02-28, 131 129981-06/111, 80
2006-03-28, 131 187591-06/111, 159
2006-04-11, 131 211790-06/111, 506
2006-04-25, 131 218841-06/111, 81
2006-05-24, 130 387191-05/111, 377, 466
2006-05-29, 131 337392-06/111, 71
2006-05-31, 131 342711-06/111, 475
2006-06-14, 131 371404-06/111, 70
2006-06-20, 131 318472-06/111, 111, 112, 156
2006-06-20, 131 318487-06/111, 231
2006-06-21, 131 287635-07/111, 124
2006-10-31, 131 658092/06-111, 87, 89
2006-11-02, 131 644285-06/111, 130
2006-12-01, 131 740503-06/111, 86
2006-12-06, 131 702515-06/111, 87, 89
2006-12-22, 131 791667-06/111, 147
2007-01-11, 131 665362-06/111, 117
2007-02-08, 131 13277-07/111, 475
2007-02-23, 131 42347-07/111, 378, 509
2007-03-21, 131 190696-07/111, 232
2007-03-26, 131 175287-07/111, 387
2007-04-05, 131 159250-07/111, 170, 227
2007-04-11, 131 163023-07/111, 437
2007-04-11, 131 205189-07/111, 209
2007-04-17, 131 207406-07/111, 650
2007-04-23, 131 230338-07/111, 149
2007-04-26, 131 100743-07/111, 82, 147
2007-05-11, 131 261555-07/111, 83, 140
2007-06-15, 131 438414-07/113, 429, 437
2007-06-21, 131 287635-07/111, 112
2007-07-05, 131 765230-06/111, 652
2007-08-15, 131 496805-07/111, 357
2007-08-15, 131 496807-07/111, 357
2007-09-18, 131 388919-07/111, 222
2007-09-18, 131 650899-07/111, 222

- 2007-09-24, 131 512720-07/111, 72
2007-09-24, 131 550432-07/111, 361
2007-09-24, 131 551422-07/111, 360
2007-10-09, 131 230346-07/111, 466,
508, 525
2007-10-10, 131 615352-07/111, 88,
90
2007-10-23, 131 615358-07/111, 476
2007-10-30, 131 649571-07/111, 428,
430
2007-11-16, 131 768247-06/111, 228
2007-11-20, 131 696178-07/111, 506
2007-11-23, 131 674273-07/111, 399,
448, 449, 452, 453
2007-12-20, 131 745783-07/111, 435,
529
2007-12-20, 131 774982-07/111, 204
2008-01-23, 131 47100-08/111, 657
2008-02-18, 131 102503-08/111, 442
2008-04-03, 131 185310-08/111, 379,
387, 388
2008-04-08, 131 687505-07/111, 39
2008-04-14, 131 219580-08/111, 71,
75
2008-04-16, 131 99609-08/111, 434,
447
2008-05-09, 131 260861-08/111, 469,
475
2008-05-13, 131 4881-08/111, 494
2008-05-20, 131 317197-08/111, 141
2008-05-29, 131 155922-08/111, 130
2008-05-29, 131 335261-08/111, 144
2008-05-30, 131 335261-08/111, 159
2008-06-13, 131 390381-08/111, 34
2008-10-29, 131 440626-08/111, 533
2008-10-29, 131 561645-08/111, 471
2008-11-11, 131 657877-08/111, 406,
407, 408
2008-11-11, 131 662138-08/111, 230,
385
2008-11-20, 131 674664-08/111, 208
2008-11-20, 131 674664-08/111, 199,
244
2008-12-01, 131 705981-08/111, 405,
406, 407
2008-12-09, 131 740908-08/111, 439,
451
2008-12-17, 131 774559-08/111, 66,
187, 192, 193
2008-12-17, 131 774565-08/111, 239
2008-12-18, 131 774559-08/111, 443,
447
2008-12-18, 131 774565-08/111, 142
2009-01-29, 131 109683-09/111, 227,
228, 403
2009-01-29, 131 774569-08/111, 490
2009-02-12, 131 194151-09/111, 64,
471, 646
2009-02-23, 131 218739-09/111, 126
2009-03-12, 131 285447-09/111, 44
2009-03-12, 131 286969-09/111, 470,
471
2009-04-22, 131 346922-09/111, 392
2009-04-22, 131 359928-09/111, 394
2009-06-01, 131 451802-09/111, 472
2009-06-16, 131 514337-09/111, 396
2009-06-17, 131 542543-09/111, 650
2009-06-24, 131 562288-09/111, 650,
651
2009-09-07, 131 699553-09/111, 142
2009-09-08, 131 701853-09/111, 126
2009-09-10, 131 127251-09/111, 384
2009-09-21, 131 719374-09/111, 141
2009-09-25, 131 728586-09/111, 484
2009-09-25, 131 728602-09/111, 493
2009-10-07, 131 548278-09/111, 63
2009-10-07, 131 745277-09/111, 486
2009-10-07, 131 745279-09/111, 60
2009-10-28, 131 788779-09/111, 471
2009-11-13, 131 818415-09/111, 476
2009-12-08, 131 703562-09/111, 578
2009-12-11, 131 703562-09/111, 402
2009-12-14, 131 907604-09/111, 546
2009-12-15, 131 903797-09/111, 388,
398, 433, 438, 446
2009-12-18, 131 715181-09/111, 649
2009-12-18, 131 942098-09/111, 121

2010-01-27, 131 932043-09/111, 651	2010-09-28, 131 632628-10/111, 354
2010-02-08, 131 46977-10/111, 169, 197, 199	2010-10-19, 131 657223-10/111, 649
2010-03-22, 131 166496-10/111, 77	2010-10-25, 131 643031-10/111, 76
2010-03-29, 131 223180-10/111, 489	2010-10-27, 131 479512-10/111, 111
2010-04-22, 131 268979-10/111, 651	2010-11-01, 131 671350-10/111, 497, 498
2010-05-24, 131 307788-10/111, 524, 651	2010-12-16, 131 807184-10/111, 203
2010-05-24, 131 354206-10/111, 400	2010-12-20, 131 769239-10/111, 490
2010-06-30, 131 433450-10/111, 76	2010-12-20, 131 830692-10/111, 490
2010-09-27, 131 624948-10/111, 153	2010-12-30, 131 855917-10/111, 71
	2011-03-14, 131 172215-11/111, 483

Rättsfallsregister

EU-domstolen

26/62, van Gend en Loos, 663
6/64, Costa/ENEL, 663
11/70, Internationale
Handelsgesellschaft, 663
106/77, Simmenthal, 663
14/83, von Colson, 664
C-106/89, Marleasing, 664
C-204/90, Bachmann, 669
C-279/93, Schumacher, 671
C-18/95, Terhoeve, 669
C-28/95, Leur-Bloem, 664, 677
C-250/95, Futura, 662, 669
C-118/96, Safir, 673
C-264/96, ICI, 669
C-134/97, Viktoria Film A/S, 665
C-212/97, Centros, 662
C-311/97, Royal Bank of Scotland,
672
C-35/98, Verkooijen, 669, 673
C-200/98, Koncernbidragsmålet, 666
C-251/98, Baars, 674
C-110/99, Emsland-Stärke, 662
C-324/00, Lankhorst-Hohorst, 672
C-436/00, X och Y mot
Riksskatteverket, 674
C-234/01, Gerritse, 671, 673
C-397/01, Pfeiffer, 664
C-255/02, Halifax, 662
C-319/02, Manninen, 673
C-169/03, Wallentin, 671
C-446/03, Marks & Spencer, 201, 669,
672
C-150/04, Kommissionen mot
Danmark, 670, 676

C-196/04, Cadbury Schweppes, 176,
674
C-492/04, Lasertec, 675
C-513/04, Kerckhaert och Morres, 458
C-524/04, Thin Cap Group, 674
C-101/05, Skatteverket mot A, 220,
670
C-231/05, Oy AA, 201, 669
C-298/05, Columbus Container
Services, 458
C-414/06, Lidl, 662, 669
C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz, 669
C-303/07, Aberdeen, 669
C-418/07, Papillion, 669
C-311/08, SGI, 252

Högsta domstolen

NJA 1951 s. 6, 351
NJA 1990 s. 343, 351
NJA 2009 s. 672, 347

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1933 ref. 30, 126
RÅ 1940 ref. 45, 233
RÅ 1944 Fi 1125–1126, 233
RÅ 1947 ref. 34, 232
RÅ 1947 Fi 28, 379
RÅ 1956 Fi 409, 686
RÅ 1957 ref. 1, 233
RÅ 1958 ref. 48, 232
RÅ 1959 Fi 402, 379
RÅ 1959 Fi 1988, 686
RÅ 1964 Fi 1656, 686
RÅ 1966 not. 842, 357

- RÅ 1967 ref. 7, 232
RÅ 1967 ref. 21, 127
RÅ 1967 Fi 709, 202
RÅ 1968 Fi 2036, 222
RÅ 1970 ref. 52, 222
RÅ 1971 ref. 9, 92
RÅ 1971 ref. 50, 239, 562
RÅ 1971 Fi 113, 380
RÅ 1972 ref. 46, 41, 44
RÅ 1972 A 47, 44
RÅ 1974 ref. 51, 380
RÅ 1974 ref. 97, 38, 41
RÅ 1974 A 738, 37, 44
RÅ 1974 A 1220, 37
RÅ 1974 A 1607, 384
RÅ 1975 Aa 909, 44
RÅ 1976 ref. 116, 39
RÅ 1976 ref. 147, 466, 475
RÅ 1977 ref. 39, 391
RÅ 1978 1:31, 384
RÅ79 1:40, 256
RÅ79 1:47, 469, 495, 507
RÅ79 1:98, 308
RÅ79 Aa 5, 39
RÅ79 Aa 58, 41
RÅ79 Aa 121, 317
RÅ79 Aa 122, 222
RÅ80 1:50, 222
RÅ80 1:59, 253
RÅ80 Aa 114, 317
RÅ81 Aa 4, 32, 139
RÅ81 Aa 25, 357
RÅ82 1:66, 122
RÅ82 Aa 129, 39
RÅ82 Aa 141, 40
RÅ83 1:58, 78
RÅ83 1:82, 357
RÅ83 1:87, 514
RÅ84 1:16, 254
RÅ84 1:25, 113, 114
RÅ84 1:33, 46
RÅ84 1:83, 316
RÅ84 Aa 111, 233
RÅ85 1:6, 461
RÅ85 1:49, 474
RÅ85 Aa 11, 568
RÅ 1986 ref. 74, 533
RÅ 1987 ref. 61, 129, 131
RÅ 1987 ref. 162, 519, 520, 521, 522,
541
RÅ 1987 not. 800, 45
RÅ 1987 not. 801, 45
RÅ 1987 not. 829, 38
RÅ 1988 not. 56, 688
RÅ 1988 not. 626, 126
RÅ 1988 ref. 52, 78
RÅ 1989 ref. 2, 379
RÅ 1989 ref. 18, 43
RÅ 1989 ref. 103, 42, 44
RÅ 1989 ref. 118, 34, 38, 42, 44
RÅ 1989 not. 276, 45
RÅ 1989 not. 373, 105
RÅ 1989 not. 443, 44
RÅ 1990 ref. 34, 267, 351
RÅ 1990 not. 507, 214
RÅ 1991 ref. 107, 255, 258, 266, 285,
294, 298, 314
RÅ 1991 ref. 108, 309
RÅ 1991 not. 53, 131, 132
RÅ 1991 not. 228, 238, 519, 521, 522,
562
RÅ 1992 ref. 29, 108
RÅ 1992 ref. 94, 225
RÅ 1992 not. 367, 38
RÅ 1993 ref. 29, 239
RÅ 1993 ref. 91, 200
RÅ 1993 not. 698, 217
RÅ 1994 ref. 26 I, 389
RÅ 1994 ref. 85, 251, 254, 368, 369,
370, 371
RÅ 1994 not. 20, 106
RÅ 1994 not. 697, 368, 369
RÅ 1995 not. 68, 519, 522
RÅ 1995 not. 384, 370
RÅ 1995 not. 384–388, 368
RÅ 1995 not. 385, 369
RÅ 1995 not. 386, 370
RÅ 1995 not. 387, 369

- RÅ 1995 not. 388, 369, 370
RÅ 1996 ref. 38, 47, 540
RÅ 1996 ref. 73, 386
RÅ 1996 ref. 78, 114
RÅ 1996 ref. 84, 519, 520, 521, 541
RÅ 1997 ref. 25, 31
RÅ 1997 ref. 35, 520, 522, 536, 562
RÅ 1997 ref. 36, 166, 225
RÅ 1997 not. 197, 34, 38
RÅ 1998 ref. 9, 351
RÅ 1998 ref. 13, 208
RÅ 1998 ref. 25, 388
RÅ 1998 ref. 28, 690
RÅ 1998 ref. 49, 520, 522
RÅ 1998 not. 67, 34, 39
RÅ 1998 not. 188, 555
RÅ 1998 not. 213, 309, 344
RÅ 1999 ref. 19, 194
RÅ 1999 not. 20, 687, 689
RÅ 1999 not. 154, 231
RÅ 1999 not. 285, 216
RÅ 2000 ref. 23, 664
RÅ 2000 ref. 28, 680, 688
RÅ 2001 ref. 1, 399, 449
RÅ 2001 ref. 6, 222
RÅ 2001 ref. 38, 520, 522, 535, 536,
538, 549, 562
RÅ 2001 ref. 43, 493
RÅ 2001 ref. 46, 476
RÅ 2001 ref. 50, 522
RÅ 2001 not. 1, 41
RÅ 2001 not. 2, 42, 44
RÅ 2001 not. 24, 217
RÅ 2001 not. 41, 40
RÅ 2001 not. 113, 41
RÅ 2001 not. 114, 43
RÅ 2002 ref. 27, 210
RÅ 2002 ref. 70, 35, 38, 48
RÅ 2002 ref. 89, 522, 565
RÅ 2002 ref. 99, 45
RÅ 2002 ref. 101, 216
RÅ 2002 not. 134, 43, 78
RÅ 2002 not. 149, 37
RÅ 2002 not. 153, 36, 48
RÅ 2003 ref. 48, 389
RÅ 2003 ref. 50, 408
RÅ 2003 ref. 52, 40
RÅ 2003 ref. 58, 80
RÅ 2003 not. 67, 59, 691
RÅ 2003 not. 132, 217
RÅ 2003 not. 140, 40
RÅ 2003 not. 160, 59
RÅ 2004 ref. 1, 217
RÅ 2004 ref. 3, 231
RÅ 2004 ref. 13, 250, 251, 344, 357,
371
RÅ 2004 ref. 20, 519, 520, 522, 545
RÅ 2004 ref. 29, 165, 691
RÅ 2004 ref. 43, 399, 433, 448, 452
RÅ 2004 ref. 50, 126
RÅ 2004 ref. 66, 118
RÅ 2004 ref. 84, 116
RÅ 2004 ref. 85, 81
RÅ 2004 not. 59, 521, 522
RÅ 2004 ref. 126, 79
RÅ 2004 not. 135, 663
RÅ 2004 not. 215, 41
RÅ 2005 ref. 35, 434
RÅ 2005 not. 7, 121
RÅ 2005 not. 129, 127
RÅ 2006 ref. 16, 80
RÅ 2006 ref. 29, 80
RÅ 2006 ref. 37, 250, 251, 314, 371
RÅ 2006 ref. 38, 386, 395
RÅ 2006 ref. 55, 63
RÅ 2006 ref. 67, 41
RÅ 2007 ref. 11, 73
RÅ 2007 ref. 32, 357
RÅ 2007 ref. 76, 112
RÅ 2007 not. 118, 116
RÅ 2007 not. 160, 210
RÅ 2007 not. 172, 476
RÅ 2007 not. 173, 115
RÅ 2007 not. 174, 115
RÅ 2008 ref. 11, 175
RÅ 2008 ref. 16, 32
RÅ 2008 ref. 24, 176, 515, 675
RÅ 2008 ref. 30, 198, 199, 207, 672

RÅ 2008 ref. 44, 220
RÅ 2008 ref. 56, 32
RÅ 2008 not. 22, 218, 219
RÅ 2008 not. 59, 175
RÅ 2008 not. 61, 173, 176, 197
RÅ 2008 not. 94, 690
RÅ 2008 not. 166, 32
RÅ 2009 ref. 5, 215
RÅ 2009 ref. 13, 201
RÅ 2009 ref. 15, 201
RÅ 2009 ref. 33, 394, 676
RÅ 2009 ref. 35, 214
RÅ 2009 ref. 81, 240
RÅ 2009 ref. 84, 77
RÅ 2009 ref. 91, 552, 562
RÅ 2009 ref. 100, 221, 224
RÅ 2009 not. 83, 37
RÅ 2009 not. 87, 58
RÅ 2009 not. 88, 58
RÅ 2009 not. 137, 196
RÅ 2009 not. 138, 196
RÅ 2010 ref. 15, 130
RÅ 2010 ref. 67, 298, 353, 354
RÅ 2010 ref. 84, 494
RÅ 2010 ref. 114, 78

RR 2010-09-10, 1797-10, 40
RR 2010-10-14, 2423-08, 501
RR 2010-12-14, 2662-09, 514
RR 2010-12-30, 930-09, 146
RR 2010-12-30, 931-09, 146
RR 2010-12-30, 1662-09, 220

Skatterättsnämnden m.fl.

RSV/FB Dt 1985:13, 384
SRN 1994-12-19, 467
SRN 1996-10-03, 125
SRN 1998-02-25, 58
SRN 1998-10-19, 43
SRN 1999-04-23, 125
SRN 1999-06-23, 131
SRN 1999-11-24, 58
SRN 2001-04-06, 215

SRN 2002-10-09, 216
SRN 2003-10-23, 211
SRN 2004-12-22, 173
SRN 2005-07-04, 176
SRN 2005-12-20, 45
SRN 2006-03-07, 36
SRN 2009-02-24, 49-08D, 221
SRN 2009-02-24, 94-08D, 221
SRN 2009-04-07, 2-09/D, 221

Kammarrätten i Göteborg

KRNG 1996-06-28, 8515–8517-1993,
371
KRNG 1997-02-27, 3511-1994, 255
KRNG 1998-06-09, 3763-1995, 317
KRNG 2000-11-30, 8634–8636-1998,
351
KRNG 2005-03-24, 7820-03, 371
KRNG 2005-06-10, 7554-03, 248,
267, 317
KRNG 2005-06-10, 8311-03, 317
KRNG 2006-03-24, 3870–3871-03,
346
KRNG 2006-03-24, 6499-03, 346
KRNG 2008-03-26, 210–213-06, 371
KRNG 2008-06-03, 819-07, 350
KRNG 2010-04-09, 3192-09, 318
KRNG 2010-04-09, 3194-09, 318
KRNG 2010-04-13, 3076-09, 350
KRNG 2010-05-12, 4932-09, 350
KRNG 2010-06-17, 5199–5202-09,
252
KRNG 2010-09-16, 1104-09, 351

Kammarrätten i Jönköping

KRNJ 1996-02-06, 3573-1993, 371
KRNJ 1999-04-19, 4400-1997, 350
KRNJ 2007-02-15, 2938–2943-05,
299, 355
KRNJ 2010-04-19, 1425–1428-09,
247

Kammarrätten i Stockholm

KRNS 1997-03-24, 5974-1995, 255,
351

KRNS 2003-06-23, 5604-2000, 357

KRNS 2007-12-21, 7739-05, 351

KRNS 2009-02-25, 8416-07, 318

KRNS 2009-09-08, 9592-9593-08,
371

KRNS 2010-10-06, 1154-1155-09,
251

KRNS 2010-10-26, 251-255-10, 251

Kammarrätten i Sundsvall

KRSU 2004-02-18, 1159-01, 349

KRSU 2010-07-06, 1975-1979-07,
248, 285, 299

Sakregister

A

Advance Pricing Arrangement (APA), 367

Aktieindexobligation, 389

Aktier, 413, 414

Allmän pensionsavgift, 139, 140, 153

Allmänna avdrag, 62, 66

– flyttat ut, 63

– inflyttning, 63

– pensionssparavdrag, 63

– utländska

socialförsäkringsavgifter, 63

Alternativ exempt, 461

Amerikanska LLC:s, 545

Andelsbyte, 210, 403, 406

– underprisöverlåtelse, 211

– uppskovsgrundande andelsbyten, 210

Andelshus, 443, 454

– bostadsförmån, 444

– hyror, 443

– intäkt, 443

– reparationer och underhåll, 443

– underskott, 443

Andra tillgångar, 396

Anskaffningsutgift, 375

Anstånd

– redovisning och betala in kupongskatt, 425

Anställd, 95, 96

Anställningsintervju, 125

Arbetsgivaravgifter, 81

Armlängdsprincipen, 246, 259, 266

Artist, 157

Arvsavtal, 684

Arvsbeskattning, 26

A-SINK, 137

– arrangör, 158

– artistföretag, 158

– artistisk verksamhet, 157

– beskattningsmyndighet, 161

– idrottslig verksamhet, 158

– kontrolluppgifter, 162

– redovisnings- och betalningsskyldighet, 158

– skatteplikt undantagna inkomster, 160

– skattepliktiga inkomster, 159

– skattesats, 161

– socialavgifter, 161

Assistenter till Europaparlamentariker, 104

Avdrag utländsk skatt, 465

– allmän skatt, 466

– fusion eller fission, 467

– särskild skatt, 466

– återbetald skatt, 467

Avdragsförbudet

– exemptavtal, 193

Avgångsvederlag, 78

Avkastningsskatt, 114

– avräkning, 118, 501

– begagnade försäkringar, 117

– carry forward, 119, 502

– fondförsäkringar, 118

– kupongskatt, 121

– nedsättning, 118

– skattesats, 115

– skatteunderlag, 115

– skattskyldig, 114

– skäligt belopp, 119

Avräkning av utländsk skatt, 377, 468

- anmälningsplikt, 504
- avdraget vid avräkning, 494
- avkastningsskatt, 484, 501
- avräkningsordning, 499
- carry forward, 499
- CFC-beskattning, 503
- expansionsfondsskatt, 483
- fission, 477
- fusion, 477
- gemensamma kostnadsposter, 489
- handelsbolag, 477, 502
- investeringsfonder, 474
- kommissionärsförhållanden, 477
- luftfartsföretag, 486
- overall-principen, 480
- rederier, 486
- samma skattesubjekt, 475
- skatteavtal, 469, 474
- skäligt belopp, 473
- spärrbelopp, 480
- tidpunkt, 478
- utländsk fastighetsskatt, 471

Avskattning, 404, 407

Avstämningsbolag, 412, 421, 423, 424

Avstämningsförbehåll, 412

Avstämningskonto, 413

Avyttring, 384, 391

- fission, 385
- fusion, 385
- konkurs, 385
- likvidation, 385

B

Begränsad skattskyldighet, 27, 53, 57, 398, 399, 415, 447

- 10-årsregeln, 401
- beskattningssort, 55
- bostadsrätt inte privatbostad, 438
- deklarationsskyldighet, 56
- fysiska personer, 53

– fåmansföretag, 403

– handläggande skattekontor, 55

– hyresbostäder, 453

– kapital, 54

– kapitalvinst, 401

– näringsverksamhet, 53

– privatbostadsfastighet, 447

– privatbostadsrätt, 447

– ränta, 398

– tjänst, 53

– utdelning, 398

– utländsk juridisk person, 57

– utländska investeringsfonder, 57

– utländska stater och menigheter, 57

– utländskt dödsbo, 57

Behörig myndighet, 636

Benefika fång, 405

Beskattningsinträde, 194

– anskaffningstidpunkt, 196

– anskaffningsvärde, 196

– avskattning i utlandet, 196

Beskattningsmyndighet, 84, 150, 161

Beskattningssort, 49

Beskattningstidpunkt, 379, 393

Borgen, 356

Bosatt, 28

– bo och hemvist, 28

Bosatt i Sverige

– folkbokförd, 30

– verklig bosättning, 29

Bostadsföretag, 398

Bostadsförmån, 444, 454

Bostadsrätt, 447

– avgift, 436

– avyttring, 437, 440, 442

– fastighetsavgift, 436, 447, 451

– fastighetsskatt, 436

– förmån av utnyttjande, 436

– hyresintäkt, 451

– hyresvärde, 451

– inkomster pga. innehav, 439

- inte privatbostad, 438, 450
- lätttnadsregler, 438
- omklassificering, 431
- privatbostad, 429, 436
- reparationer och underhåll, 454
- skattelättnad kapitalvinst, 438
- skattelättnad utdelning, 452
- skuldränta, 439
- uppskovsbelopp, 438, 441
- utdelning, 451
- uthyrning, 432
- Bosättningsintyg, 47
 - flyttning inom EU, 48
 - internordisk flyttning, 48
 - uppehållstillstånd, 48
- Bosättningsutredning, 47
- Bruttolöneavtal, 129, 131
- Bulvanförhållande, 418

C

- Carry back, 465
- Carry forward, 465, 499, 502, 503
- CFC, 381
- CFC-bolag, 58, 169
 - andelar avyttras, 225
 - andelsinnehav, 171
 - beskattningsår, 177
 - filialregel, 176
 - kompletteringsregel, 173, 175
 - periodiseringsfond, 177
 - rederiverksamhet, 176
 - utdelning, 178
- Civil law, 680
- Common law, 679, 680
- Conduit-bolag, 530
- Cost Contribution Arrangement, CCA, 318
- Creditmetoden, 462, 507

D

- Danska AM-bidraget, 64
- Deklarationsskyldighet, 59

- Delägarbeskattad utländsk juridisk person, 58, 168
 - avyttring andelar, 225
 - underskott, 169
 - utdelning, 169
- Delägare i svenskt handelsbolag, 58
- Diplomat
 - svensk, 82, 140, 416
 - utländsk, 83, 416
- Direkt effekt, 663
- Direktbudsättning
 - kupongskatt, 422
- Dispens, 113
- Dokumentation, 358
- Dubbelbeskattning, 365
 - ekonomisk, 457
 - internationell, 457
- Dödsbo
 - utdelning – utskiftning, 383

E

- EEIG, 178, 397
- EES, 109, 126
- Efterredovisning, 424
- Efterskänkande av skatt, 467
- Egenavgifter, 192
- EGTS, 180, 381, 388
- Ekonomisk dubbelbeskattning, 457, 570
- Ekonomisk förening
 - andel, 84
- Equity, 679
- Ersättningsfond
 - återföring, 198
- Etableringsfrihet, 672
- Etthundraåttiotredagarsregeln (183-dagarsregeln), 147
- Ettårsregeln, 69
 - kortare avbrott, 75
 - oförutsedda händelser, 76
- EU, 125
 - medlemsländer, 125

EU Joint Transfer Pricing Forum, 313, 365

EU-anställda

- assistenter till parlamentariker, 104
- europaparlamentariker, 104
- nationella experter, 99
- tjänstemän, 97

EU-domstolen, 658

EUF-fördraget, 655

Europabolag, 51, 180, 374, 381, 386, 388

Europakooperativ, 182

Europaparlamentariker, 95, 102, 103

European Co-operative Society, SCE-föreningar, 375

Europeisk ekonomisk

- intressegruppering (EEIG), 51, 178, 375

Europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS), 51, 180, 375

Europeiska universitetsinstitutet, 104

EUTPD, 365

Exempt med progression, 459

Exemptavtal, 380, 397, 400, 433

- avdragsförbud, 193

Exemptmetoden, 459, 506, 507

Expansionsfond, 197

- återföring, 198

F

Familj, 39

FAO, 93

Fast driftställe, 235

Fastighet

- avyttring, 446
- beskikningsfastighet, 85
- omklassificering, 431
- privatbostad, 428
- uthyrning, 431
- utomlands, 427

Fastighetsavgift, 431, 436, 442, 447, 451, 454

Fastighetsskatt, 447

Femårsregeln, 45

Fideikommissarisk substitution, 685

Filial, 241

- avveckling, 243
- bokföring, 242
- inkomstberäkning, 239
- internprissättning, 240
- registrering, 241
- överföring av inventarier, 242

Fission, 211, 216

- partiell fission, 216

FN, 91, 93, 94, 122

- FN-observatör, 122
- sakkunniga, 92, 94
- sexmånadersregeln, 123
- tjänstemän, 91, 92

FN:s modellavtal, 616

Fondbolag, 414

Fordringar, 201

- i utländsk valuta, 203
- kundfordringar, 202
- lånefordringar, 203

Forskarskattenämnden, 81

Framskjuten beskattning, 403

Fri rörlighet för arbetstagare, 671

Fri rörlighet för kapital, 673

Fri skatt

- hypotetisk skatt, 129

Frihet att tillhandshålla tjänster, 673

Full exempt, 459

Funktionsanalys, 263

Fusion, 211, 230

- fiktiv avräkning, 215
- gränsöverskridande fusion, 214
- omvänd fusion, 215
- underskott, 214

Fusionsdirektivet, 204, 660

Fåmansföretag, 226, 403

- CFC-bolag, 227
- kapitalvinst, 227
- underprisöverlåtelse, 209
- utdelning, 227

Förhandsavgörande, 665
Förmögenhetsbeskattning, 26
Försäkringsföretag, 109
Försäkringsgivare, 107
Försäkringspremier, 124
– kapitalförsäkringar, 125
– pensionsförsäkringar, 124
– pensionsordning, 125
– tjänstepensionsförsäkring, 124
Försäljning av andel i handelsbolag,
58
Försäljningslikvid, 376
Förvaltningsutgifter, 373, 400
Förvaringsinstitut, 415, 424

G

Genomsnittlig kommunal skattesats,
55
Grundavdrag, 61, 65
– reducerat, 62
Gränsgångare, 138, 647
Gåvobeskattning, 26
Gäldenärsbyte, 393

H

Handelsbolag, 416
– näringsverksamhet, 187
– självständig näringsverksamhet
utomlands, 187
Handläggande skattekontor, 59
– länderansvar, 59
Handräckning, 26
Hemortskommun, 49
Hemvistintyg, 422
Hemvistprincipen, 27, 457

I

IBRD, 93
ICAO, 93
IDA, 93
IFAD, 94
IFC, 93
ILO, 93
IMF, 93

Immunitet och privilegier
– lag om, 86
IMO-konventionen, 93, 94
Indrivning, 426
Inflyttning till Sverige, 47
Informationsutbyte, 26
Innebörden av begränsad
skattskyldighet
– andelar i svenska ekonomiska
föreningar, 57
– A-SINK, 57
– CFC-bolag, 58
– delägarbeskattad utländsk
juridisk person, 58
– delägare i svenskt handelsbolag,
58
– fast driftställe, 57
– fastighet, 57
– försäljning av andel i
handelsbolag, 58
– juridisk person, 57
– kapitalförlust, 58
– näringsbostadsrätt, 57
– periodiseringsfond, 57
– royalty, 58
– schablonintäkt, 57
– uppskovsbelopp, 57
– utländsk dödsbo, 59
– utländsk investeringsfond, 58
– utländska fastighetsfonder, 59
Innebörden av obegränsad
skattskyldighet, 51
Internationell dubbelbeskattning, 457
Internationella organ, 422
Internprissättning, 245
– affärsmässiga skäl, 253
– armlängdsprincipen, 246, 259,
266
– avtal om kostnadsfördelning, 318
– bevisbörda, 249
– borgen, 356
– Cost Contribution Arrangements,
CCA, 318

- dokumentation, 358
 - dubbelbeskattning, 365
 - ekonomisk intressegemenskap, 246
 - EUTPD, 365
 - funktionsanalys, 263
 - immateriella tillgångar, 301, 308
 - jämförbarhetsanalys, 286, 294
 - jämförelsefaktorer, 262
 - kompenserande transaktioner, 255
 - kostnadsplusmetoden, 273
 - lån, 350
 - marknadsprismetoden, 269
 - nettomarginalmetoden, 275
 - omstrukturering, 323, 344
 - principal, 324
 - prismetoder, 267, 284
 - ränta, 351
 - service providers, 324
 - stödbrev, 356
 - tjänster, 310, 314
 - vinstdelningsmetoden, 280
 - återförsäljningsprismetoden, 271
- Investeringsfond, 386, 395, 401
- ITU, 93
- J**
- Jobbskatteavdrag, 67
- Jordbruksfastighet, 430
- Jämförbarhetsanalys, 286, 294
- Jämförelsefaktorer, 262
- Jämförelseränta, 128
- K**
- Kapitalförlust, 389, 392, 393, 394, 395
- Kapitalförsäkring, 104, 106, 107
- försäkringspremie, 107
- Kapitalrabatt o.d., 394
- Kapitaltillskott, 350
- Kapitalvinst, 392, 396, 401
- fåmansföretag, 403
- Kompensationsinvändningar, 253
- Koncernavdrag, 200
- Koncernbidrag, 200
- Konkurs, 229
- Kontantprincipen, 379
- Kontrolluppgift, 74, 122, 377, 398
- försäkring, 122
- Konvention, 92
- Konvertibla skuldebrev, 390
- Konvertibler, 390
- Korglån, 395
- Korrigeringsregeln, 246
- Kostnadsplusmetoden, 273
- Kundfordringar, 202
- Kupongbolag, 414, 421, 423
- Kupongskatt, 398, 411, 418, 425, 426
- anstånd, 425
 - avstämningsbolag, 412, 413, 414
 - definition, 412
 - diplomater, 416
 - dödsbo, 416
 - efterredovisning, 424
 - europeiska intressegrupperingar, 416
 - handelsbolag, 416
 - hemvistintyg, 422
 - indrivning, 426
 - investeringsfonder, 414
 - kommanditbolag, 416
 - kupongbolag, 414, 421, 423
 - rederier, 416
 - redovisningstidpunkt, 424
 - skatteinbetalning, 425
 - återbetalning, 422, 426
- Kursförlust, 376
- Kursvinst, 376
- Källskatt, 411
- definitiv, 411
- Källstatsprincipen, 27, 457
- L**
- Leasehold, 441
- Lex ASEA, 218, 420
- Likvidation, 229, 419

Livförsäkring, 104
 Lokalanställning, 124
 Lotterier, 396
 Lån, 128

- marknadsränta, 128
- utländsk valuta, 128

 Lånefordringar, 203
 Länderansvar, 59
 Lärare vid Europaskolor, 102
 Lättnad, 420
 Lättnadsregler, 229

M

Marie Curie-stipendium, 126
 Marknadsföringsbidrag, 368
 Marknadsnoterad, 388
 Marknadsprismetoden, 269
 Marknadsränta, 128
 Matching credit, 464, 472
 Matching exempt, 462
 Moder-dotterbolagsdirektivet, 220, 660
 Montörsregeln, 599

- i SINK, 599

 Mötesdeltagare, 95

N

Nationalitetsprincipen, 27, 458
 Nationalsocialistisk förföljelse, 127
 Nationella experter, 95, 99
 Nedsättning, 419, 420, 422
 Nettolöneavtal, 129
 Nettomarginalmetoden, 275
 Norsk trygdeavgift, 63
 Nullitet, 686
 Nyttjanderätt, 427, 441
 Näringsbetingad andel

- utdelning, 220

 Näringsbetingad deläggarrätt, 224

- kapitalvinst, 223

 Näringsbetingat innehav, 417
 Näringsbostadsrätt, 430
 Näringsfastighet, 427, 430, 442

- andelshus, 443, 454

- avyttring, 446
- bostadsförmån, 444, 454
- en eller flera näringsverksamheter, 442
- fastighetsavgift, 442
- fastighetsskatt, 442
- förmånsvärde, 444

 Näringsverksamhet, 160, 416

- Aktiv eller passiv näringsverksamhet, 187
- EU-rätt, 186
- fysisk person, 184
- juridisk person, 191
- självständig näringsverksamhet utomlands, 184
- svenskt handelsbolag, 187
- utländsk juridisk person, 188, 191
- utländska socialförsäkringsavgifter, 193

O

Obegränsad skattskyldighet, 27, 51, 378

- europabolag, 51
- europakooperativ, 51
- europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), 51
- europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS), 51
- formella kriterier, 50
- fysiska personer, 27
- inflyttning till Sverige, 47
- innebörd, 49
- inverkan av skatteavtal, 47
- juridiska personer, 50, 51
- kvalificerad, 28
- registrering, 50
- svensk investeringsfond, 50
- svensk juridisk person, 50
- svenska aktiebolag, 50

- svenska ekonomiska föreningar, 50
- svenskt dödsbo, 51
- tidpunkt för skattskyldighetens förändring, 46
- utflyttning från Sverige, 46
- utländsk juridisk person, 50
- verkliga ledning, 50
- OECD
 - projektgrupper, 527
- OECD:s modellavtal, 680
 - allmänt, 528
 - annan inkomst, 615
 - armlängdsprincipen, 562
 - artistbolag, 606
 - artister och sportutövare anställda i offentlig tjänst, 613
 - authorised OECD approach, 562
 - bareboat-charter, 568
 - branch profit tax, 574
 - container, 569
 - diplomater, 643
 - diskriminering, 530, 532
 - diskriminering alla skatter, 634
 - domicil, 539
 - enskild tjänst, 595
 - fast driftställe, 546
 - finansiella instrument, 579
 - förmögenhetsskatt, 532
 - handelsbolag, 544
 - historik, 526
 - inkomst av fast egendom, 558
 - lokalanställd, 613
 - medlemsstater, 526
 - nya skatter, 533
 - obegränsad skattskyldighet i två stater vid olika tidpunkter, 621
 - offentlig tjänst, 611
 - offentlig tjänst, begreppet, 613
 - olika beskattningstidpunkter, 622
 - praktikanttjänstgöring, 615
 - realisationsvinst, 587
 - samtidig tillämpning av, 629
 - subject to tax-regel, 567
 - utdelningsskattefrihet, 576
 - överbeskattning, 564
- OECD:s riktlinjer, 257
 - armlängdsprincipen, 259
 - avtal om kostnadsfördelning, 318
 - Cost Contribution Arrangements, CCA, 318
 - dokumentation, 358
 - immateriella tillgångar, 301
 - jämförbarhetsanalys, 286
 - kostnadsplusmetoden, 273
 - marknadsprismetoden, 269
 - nettomarginalmetoden, 275
 - omstrukturering, 325
 - prismetoder, 267
 - tjänster, 310
 - vinstdelningsmetoden, 280
 - återförsäljningsprismetoden, 271
- Offentlig tjänst, 141
- Officials, 97
- Ombordanställda, 70, 603
 - på utländskt fartyg, 70
- Omfakturering, 316
- Omkostnadsbelopp, 388
- Omräkningstal, 445
- Omstrukturering med utländsk anknytning, 204
- Omvänd credit, 463
- Optioner, 389
- Ordinary credit, 462
- OSSE, 122
- Overall-principen, 463, 480, 620
- Oäkta bostadsföretag, 402

- P**
- Pactum turpe, 686
- Parafering, 512
- Partiell fission, 216
- Passiv näringsverksamhet, 65
- Pension, 142
- Pensionsförsäkring, 106, 110

- ålders-, sjuk- eller efterlevandepension, 110
- Pensionssparavdrag, 66, 79
- Periodiseringsfond
 - återföring, 198
- Periodiskt understöd, 126, 689
- Per-item principen, 620
- Person, 90
- Personaloption, 597
- Poker, 396
- Premieobligation, 396
- Prismetoder, 267, 284
- Prissättningsbesked, 367
- Privatbostad, 427, 428, 429, 431, 447
 - avyttring, 437, 449
 - fastighetsskatt, 436
 - omklassificering, 431
 - uthyrning, 436
- Privatbostadsfastighet, 427, 430
 - fastighetsavgift, 431
 - uthyrning, 432
- Privatbostadsföretag, 429
- Progressionsuppräknning, 460, 620

R

- Resevaluta, 392
- Royalty, 160, 232
 - näringsverksamhet, 232
- Rådet, 97
- Råvaror, 396
- Ränta, 373, 380, 398, 399
- Ränte- och royaltydirektivet, 233, 660
- Räntefördelning, 199
- Räntetillägg, 394
- Ränteutgifter, 380, 399, 432, 452
- Rättfärdigande grunder, 669

S

- SAS, 38, 590
- SCE-förening, 381, 388
- Semesterersättning, 77
- Sexmånadersregeln, 70, 71, 75, 100
 - kortare avbrott, 75

- oförutsedda händelser, 76
- SINK
 - allmän pensionsavgift, 153
 - beskattningsmyndighet, 150
 - kontrolluppgift, 153
 - omvandling av SINK, 155
 - redovisning och betalning, 152
 - skatteavdrag, 151
 - skattesats, 149
 - socialavgifter, 153
 - utländsk arbetsgivare, 147
 - återbetalning av skatt, 154
- Sjukpenning, 78
- Självständig näringsverksamhet utomlands, 65, 184
 - allmänt avdrag, 66
 - EU-rätt, 66, 186
 - grundavdrag, 65
 - jobbskattavdrag, 67
 - passiv näringsverksamhet, 65
 - pensionsparavdrag, 66
- Sjömän, 145
- Skatteavtal, 82, 160, 421
 - artistbolag, 606
 - artister och sportutövare, 605
 - artister och sportutövare anställda i offentlig tjänst, 613
 - bareboat-charter, 568
 - begränsning av skatteuttaget, 508
 - branch profit tax, 574
 - container, 569
 - creditmetoden, 507
 - definitioner, 534
 - diskriminering, 530, 532
 - diskriminering alla skatter, 634
 - exemptmetoden, 506
 - fast driftställe, 546
 - förmögenhetsskatt, 532
 - handelsbolag, 544
 - handräckning vid indrivning, 640
 - inkomst av fast egendom, 558
 - lokalanställd, 613

- metoder för att undanröja dubbelbeskattning, 618
 - obegränsad skattskyldighet i två stater vid olika tidpunkter, 621
 - offentlig tjänst, begreppet, 613
 - olika beskattningstidpunkter, 622
 - praktikanttjänstgöring, 615
 - samtidig tillämpning av, 629
 - subject to tax-regel, 567
 - syftet, 511
 - territoriell utvidgning, 644
 - time-charter, 568
 - utdelningsskattefrihet, 576
 - överränta, 579, 587
 - Skattekompensation, 128
 - skatteavdrag, 134
 - särskild A-skatt, 133
 - Skattekontor 9 Stockholm, 50
 - Skattereduktion, 67, 79, 374
 - jobbskatteavdrag, 64
 - ROT, 64
 - RUT, 64
 - Skattesats, 149, 161, 374
 - Skattetillgodohavande, 382
 - Skattskyldighet
 - KupL, 411
 - Skiljemannakonvention, 366
 - Skulder i utländsk valuta, 203
 - beräkning av vinst/förlust, 393
 - korglån, 395
 - räntetillägg, 394
 - Småhus, 428
 - Socialavgifter, 26
 - Sparanddirektivet, 504, 660
 - avräkning, 378, 505
 - återbetalning, 378, 505
 - Spärrbelopp, 480
 - avdrag, 494
 - avkastningsskatt, 484, 502
 - carry forward, 499
 - delbelopp, 482
 - egenavgifter, 490
 - expansionsfond, 487
 - gemensamma intäktsposter, 490
 - gemensamma kostnadsposter, 489
 - inkomster, 486
 - koncernbidrag, 487
 - kostnader, 489
 - overall-principen, 480
 - periodiseringsfond, 487
 - räntefördelning, 490
 - självständig näringsverksamhet utomlands, 494
 - skattereduktion, 484
 - säkerhetsreserv, 494
 - turordning, 480
 - underskott av kapital, 484
 - underskott i verksamheten, 493
 - utländsk inkomst, 486
 - överavskrivning, 489
 - Stadigvarande anordning, 594
 - Stadigvarande vistelse, 30
 - 78 övernattningar, 31
 - avbrott, 30
 - sex månader, 31
 - tillfälliga avbrott, 31
 - Stödbrev, 356
 - Substance over form, 531
 - Svensk investeringsfond, 50
 - Svensk juridisk person, 50
 - Svenska delägarätter, fordringsrätter, 401
 - Svenskt dödsbo, 51
 - Särskild löneskatt på förvärvsinkomster, 192
 - Särskild löneskatt på pensionskostnader, 231
 - Särskild uppgift till ledning för taxering, 60
- T**
- Terminer, 389
 - Testamente, 685
 - Tilläggsköpeskilling, 379, 387

Time-sharing, 441
 TIN-nummer, 398
 Tioårsregeln (10-årsregeln), 401, 403, 591
 Tjänstemän, 97
 Tjänstepensionsinstitut, 108, 109
 Tolkningsöverenskommelse, 526, 637
 Transfer pricing, 245
 Trettiodagarsregel (30-dagarsregel), 376

Triangelfall, 626

Trust

- appointment, 682
- bare trust, 683
- beneficiaries, 681
- beskyddare, 681, 682
- charitable, 679
- completely constituted, 683
- constructive trust, 683
- declaration of trust, 683
- discretionary trust, 683, 684
- diskretionär, 683
- equitable title, 682
- equity, 681
- express trust, 683
- fixed trust, 683
- förmånstagare, 681
- förordnande, 682
- grantor retained annuity trust, 679
- Haag-konvention, 680
- incompletely constituted, 683
- instruktionsbrev, 681
- inter vivos, 682
- interest in possession trust, 684
- irrevocable, 680, 683
- letter of wishes, 681
- living trust, 682
- oåterkallelig, 679
- private, 679
- protector, 681
- public, 679

- revocable, 683
- rule of perpetuities, 679
- settlor, 680, 681
- simple trust, 683
- skatteavtal, 680
- special trust, 683
- stiftare, 681
- testamentary, 682
- the legal owner, 682
- trust corpus, 682
- trust document, 681
- trustee, 680, 681
- trustegendom, 681
- trusts under agreement, 682
- trusturkund, 681
- will trust, 682
- åtnjutanderätt, 682
- ägare, 682

Trustbildning

- oåterkalleligt förordnande, 683
- stiftarens inflytande, 686

U

UCITS-direktivet, 386, 395

Undanröjande av dubbelbeskattning, 365

- alternativ exempt, 461
- avdrag utländsk skatt, 465
- avräkning, 468
- creditmetoden, 462
- efterskänkande av skatt, 467
- exempt med progression, 459
- exemptmetoden, 459
- full exempt, 459
- matching credit, 464
- matching exempt, 462
- omvänd kredit, 463
- ordinary credit, 462
- skatteavtal, 469, 506

Underkapitalisering, 571, 574

Underprisöverlåtelse, 208

- fåmansföretag, 209

Underskott, 374, 401
UNHCR, 92
Uppskov, 406
– privatbostad, 434
Uppskov med kapitalvinst, 434
Uppskovsbelopp
– schablonintäkt, 435, 450
– återföring, 435
UPU, 93
Utbyte av aktier, 386
Utdelning, 373, 381, 383, 384, 398,
401, 418, 423, 436, 451
Utflyttning från Sverige, 36
Utfästelse om gåva, 685
Utlandsskattekontoret Malmö, 50
Utländsk
– förvaltare, 422
– honorärkonsul, 84
Utländsk fordringsrätt, 390
Utländsk försäkring, 122
– kontrolluppgift, 122
Utländsk investeringsfond, 57, 58
Utländsk juridisk person, 50, 57, 165,
417, 684
– avyttring av aktier och andelar,
223
– lågbeskattade inkomster, 169
– utdelning, 220
Utländsk källskatt, 377
Utländsk valuta, 391
Utländska fastighetsfonder, 59
Utländska fordringsrätter
– kapitalvinstberäkning, 392
– konvertibla skuldebrev, 390
– optionslån i utländsk valuta, 390
– resevaluta, 392
– utländsk valuta, 391
– valutakursförändring, 391
– valutaterminer, valutaoptioner
m.m., 391
Utländska socialförsäkringsavgifter,
193
– näringsverksamhet, 193

Utländska stater och menigheter, 57
Utländskt bolag, 166
Utländskt dödsbo, 57, 59, 416
Utländskt lotteri, 396
Utskiftning från utlandet, 381
Uttagsbeskattning, 205
– anstånd med skattebetalning, 207

V

Valutakurser, 134
Valutakursförändring, 391, 393
Verksamhetsavyttring, 211, 217
– underskott, 218
– verksamhetsgren, 217
Verksamhetsgren, 217

W

WHO, 93
Wien-konvention
– 1961 års, 86
– 1963 års, 88
Vinstdelningsmetoden, 280
WIPO, 93
WMO, 93
Värdepappersfond, 423
Väsentlig anknytning, 33
– familj i Sverige, 39
– fastighet i Sverige, 42
– femårsregeln, 45
– liknande förhållanden, 43
– medborgarskap, 34
– näringsverksamhet och
ekonomiskt engagemang i
Sverige, 40
– tidigare varit bosatt, 33
– tidrymd för hemvist i Sverige, 35
– utlandsvistelse pga. studier eller
sjukdom, 36
– varaktigt bosatt på en viss
utländsk ort, 35
– återtrubbostad i Sverige, 37

Å

Åretruntbostad, 37

Återbetalning, 422

Återbosättning, 44

Återförsäljningsprismetoden, 271

Återköp, 419

Ä

Ägarlägenhet, 428

Ö

Ökade levnadskostnader, 134

Överskott av förvärvsinkomster, 400