



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Gustav Sandberg

Utdelningsbegreppet i det
nordiska
dubbelbeskattningsavtalet

-Särskilt vid en jämförelse med den svenska
fämansföretagslagstiftningen

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Mats Tjernberg

Skatterätt

HT 2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	2
1 INLEDNING	3
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte och problemformuleringar	4
1.3 Avgränsningar	4
1.4 Metod och material	4
1.5 Disposition	5
2 FÅMANSFÖRETAGSREGLERNA	6
2.1 Bakgrund och tillkomst	6
2.2 Klyvningsreglerna	7
2.3 Skatterättsligt underkännande av vald form för tillgodogörande av vinst	8
2.4 Utländska fåmansföretag	8
2.4.1 Utländska delägare	9
3 INTERNATIONELL BESKATTNING OCH DUBBELBESKATTNINGSAVTAL	10
3.1 Internationell dubbelbeskattning	10
3.2 Dubbelbeskattningsavtal	10
3.3 Dubbelbeskattningsavtalens syfte och metod	11
3.4 OECD:s modellavtal	12
3.5 Tolkning av dubbelbeskattningsavtal	12
3.5.1 Folkrättslig tolkning	12
3.5.2 Intern tolkning enligt tillämpningslagen och praxis	13
3.5.3 Wienkonventionen	14
3.5.4 Ambulatorisk eller statisk tolkning	15
4 TILLÄMPNING AV DUBBELBESKATTNINGSAVTAL	16
4.1 Hemvistartikeln	16
4.1.1 Hemvist i två länder för fysisk person	16

4.1.2	Hemvist i två länder för juridisk person	17
4.2	Fördelningsartikeln	17
4.3	Metodartikeln	18
5	KLYVNINGSREGLERNAS FÖRHÅLLANDE TILL DUBBELBESKATTNINGSAVTALET	19
5.1	Aktiv delägare i gränsland	19
5.2	Fåmansföretag över sundet	19
5.3	Indelning i inkomstslag – internt och internationellt	21
5.4	Tolkning av begreppet “utdelning”	21
5.4.1	Utdelning från utländskt fåmansföretag med svensk delägare	22
5.4.2	Definitioner av inkomstbegrepp internt och internationellt	23
6	FÖRENLIGHET MED FOLKRÄTTEN	25
6.1	Avtalsbrott	25
6.1.1	Folkrättens företräde	25
6.1.2	Ömsesidig överenskommelse	25
6.1.3	Tax treaty override	26
7	AVSLUTANDE KOMMENTARER	28
	LITTERATURFÖRTECKNING	29
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	31

Sammanfattning

Sverige har i sin interna skattelagstiftning särregleringar för fåmansföretag. Reglernas huvudsakliga innebörd är att utdelningar och kapitalvinster från aktiebolag i vissa fall skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Deras syfte är därigenom att motverka att neutraliteten i beskattningen rubbas och att upprätthålla balansen i skattetryck mellan olika företagsformer.

Dubbelbeskattningsavtalens konstruktion bygger på en fördelning av beskattningsrätten mellan stater. Vilken stat som skall erhålla den primära beskattningsrätten är bl.a. avhängigt av vad för slags inkomst som är aktuell. Vid inkomst av tjänst tillfaller primär beskattningsrätt som regel den stat där arbetet utförs. För inkomstslaget utdelning är huvudregeln att den stat där det utdelande bolaget har sin hemvist erhåller primär beskattningsrätt.

Huvudfrågan i detta arbete är hur en utdelning från ett fåmansföretag skall klassificeras i dubbelbeskattningsavtalet. Beskattningens utformning blir annorlunda beroende på om den skall anses tillhöra inkomstslaget tjänst eller utdelning och vilken stat som därmed erhåller primär beskattningsrätt. När en svensk domstol gör bedömningen måste en folkrättslig tolkning utifrån avtalstexten göras. Det går inte att enbart använda sig av intern svensk rätt vid tolkning av en bilateral överenskommelse.

Ett dubbelbeskattningsavtal utgör en folkrättslig förpliktelse för avtalsparterna. Stater är skyldiga att efter bästa förmåga fullfölja sina internationella åtaganden. Intern lagstiftning som strider mot ett dubbelbeskattningsavtal utgör folkrättsbrott.

Inom dubbelbeskattningsavtalsrätten används begreppet tax treaty override som en övergripande term för brott mot avtal. Med tax treaty override menas att en stat inför intern lagstiftning som strider mot dess åtaganden i ett dubbelbeskattningsavtal. Med termen åsyftas i första hand intern lagstiftning som står i direkt strid med ett dubbelbeskattningsavtal. I arbetet förs också en diskussion kring huruvida övrig intern skattelagstiftning som på det ena eller andra sättet påverkar ett dubbelbeskattningsavtal omfattas av termen tax treaty override.

De svenska fåmansföretagsreglerna kan inte anses strida mot avtalet i den meningen att de utgör tax treaty override. Skälet för detta är att de inte strider mot avtalets anda och mening, nämligen att undanröja internationell dubbelbeskattning. De kan dock leda till att beskattningen i vissa situationer blir annorlunda, till det bättre eller sämre sett ur den skattskyldige och statens synvinkel.

Förkortningar

art.	artikel
bl.a.	bland annat
BRT	British Tax Review
CFC	Controlled foreign corporation
Dir.	Direktiv
dvs.	det vill säga
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
Ibid.	Ibidem
IL	Inkomstskattelagen
iom.	I och med
Kap.	Kapitel
m.m.	Med mera
NJA	Nytt juridiskt arkiv
nr	nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
p.	punkt
pga.	på grund av
Prop.	Proposition
Ref	referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida, sidor
SFS	Svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkt	Svensk skattetidning
SÖ	Sveriges överenskommelser med främmande makter
t.ex.	Till exempel

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Skatterätten är utan tvekan ett av de mest dynamiska ämnena inom juridiken. Den är också ett av de mer politiserade. Riksdagsval resulterar ofta i ny lagstiftning på området med följderna att skatterätten ibland kan upplevas som snårig och krånglig. Det är ibland svårt att se det övergripande syftet eller riktlinjen i vad som ofta framstår som ett lapptäcke av lagar. Vissa huvudprinciper finns dock. En rättvis beskattning skall följa neutralitets- och likformighetsprincipen. Neutralitetsprincipen innebär att skattesystemet skall vara neutralt i förhållande till olika handlingsalternativ och inte påverka skattebetalarnas val av handlingar. Likformighetsprincipen innebär att lika fall skall behandlas lika ur skattesynpunkt. Inkomster som är ekonomiskt likvärdiga skall beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten erhålls. Dessa principer ligger till grund för de svenska fåmansföretagsreglerna, särskilt för de så kallade klyvningsreglerna. Klyvningsreglerna innebär rent praktiskt att en inkomst som i vissa fall lämnar ett företag som utdelning ur beskattningssynpunkt betraktas som inkomst av tjänst hos aktieägaren. Den mer övergripande (eller indirekta) betydelsen är ett utslag av likformighetsprincipen: en ekonomisk transaktion skall beskattas för vad den är och inte för vad den kallas.

De svenska fåmansföretagsreglerna är inte unika i sitt slag. Flera andra länder har särregleringar för fåmansföretag men inom dubbelbeskattningsavtalsrätten är de trots detta ett okänt fenomen. Ofta kan också förhållandet mellan intern och internationell skatterätt vara förvirrande. Ett dubbelbeskattningsavtal inkorporeras t.ex. i svensk rätt genom lag och blir per definition i riket gällande lagstiftning och kan därmed sägas vara en del av den interna rätten. Till skillnad från annan intern lagstiftning har dubbelbeskattningsavtalet dock kvar en internationell karaktär genom att det har effekt även gentemot andra stater. Rådande uppfattning är att de två utgör skilda rättssystem som ändå på något vis är beroende av varandra. Inga vattentäta skott finns, utan snarare en skatterättslig symbios.

Den Europeiska unionens samarbete på området för direkta skatter har hitintills varit sparsamt jämfört med övrigt samarbete. Frågan diskuteras dock för närvarande på EU:s framtidskonvent och det är realistiskt att gissa att skatterätten så småningom följer unionens övriga utveckling och därmed ökar i samarbete. Det är därför önskvärt om, till dess, klarhet skapas i indelningen mellan den interna och internationella skatterätten. Däri kan de svenska reglerna om fåmansföretag och indelning i inkomstslag tjäna som ett bra exempel. Orsaken är att utdelning från fåmansföretag i vissa

situationer betraktas som inkomst av tjänst. Denna skillnad på inkomstslag kan inom dubbelbeskattningsavtalsrätten bli betydelsefull då fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna blir olika beroende på om inkomsten skall betraktas som utdelning eller inkomst av tjänst.

1.2 Syfte och problemformuleringar

Syftet med uppsatsen är att undersöka samspelet mellan de svenska interna reglerna och den internationella dubbelbeskattningsavtalsrätten för utdelning på kvalificerade andelar. Inom detta är det särskilt indelningen i inkomstslag som uppsatsen koncentreras på. Uppsatsen kommer att belysa de skillnader i intern rätt och internationell dubbelbeskattningsavtalsrätt som är av intresse i frågan. De olika konsekvenser som skillnaderna kan leda till kommer att undersökas. Särskild uppmärksamhet kommer att fästas på de effekter som skillnaderna kan få inom Öresundsregionen. Orsaken till det är att regionen är under framväxt med ett ökat antal pendlare. De numera korta pendlingsavstånden gör det enklare för skattebetalare att genom bosättning påverka sin skatterättsliga hemvist i enlighet med det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

1.3 Avgränsningar

Jag har i uppsatsen valt att inte redogöra för mer specifika delar av fåmansföretagsreglerna som t.ex. frågor om lättnads- och gränsbelopp, m.m. I uppsatsen utgår jag endast från att innehavare av andelar i fåmansföretag enligt svenska interna skatteregler i vissa fall skall beskattas i inkomstslaget tjänst istället för kapital. Jag har därvid begränsat mig till utdelning åt fysiska personer som direkta aktieägare. Diskussionen i uppsatsen sker i huvudsak på en teoretisk nivå även om jag undantagsvis använder mig av ett par konkreta räkneexempel för att enkelt belysa en argumentation.

Inom dubbelbeskattningsavtalsrätten har jag huvudsakligen koncentrerat mig på det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal.

1.4 Metod och material

Under arbetet med uppsatsen har jag undersökt samspelet mellan intern svensk rätt, dubbelbeskattningsavtalsrätt och allmänna folkrättsliga principer. Jag har vid användande av OECD:s modellavtal för dubbelbeskattning i första hand använt mig av den svenska översättningen

från 1994 av Jan Francke och Hillel Skurnik. Då jag hänvisar till bestämmelser som kommit till efter att deras översättning gjordes har jag använt mig av OECD:s egna lösbladsversion på engelska. För tydlighetens skull så redogörs vissa centrala stadganden för både i sin engelsk- och svenskspråkiga version.

För att konkretisera uppsatsen använder jag mig av ett par praktiska exempel. Jag har i dem valt att utgå från det Nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Detta avtal, såväl som många andra, överensstämmer i stort med OECD:s modellavtal. Att avtalet är multilateralt gör det också intressant och unikt. I uppsatsen hänvisar jag växelvis till det Nordiska dubbelbeskattningsavtalet och modellavtalet. I de fall som artikelnumren inte korresponderar sker hänvisning till motsvarande artikel i det andra avtalet.

Under arbetet med uppsatsen har jag främst använt mig av svensk doktrin. För den internationella delen har jag främst använt mig av Klaus Vogels kommentar till OECD:s modellavtal.

1.5 Disposition

Uppsatsen börjar med en deskriptiv och översiktlig beskrivning av fåmansföretagsreglerna och dubbelbeskattningsavtalsrätten. Därefter följer ett kapitel som undersöker och förtydligar dubbelbeskattningsavtalets grundläggande egenskaper och funktioner. I analysdelen granskas inledningsvis begreppet utdelning inom intern och internationell skatterätt. Därefter undersöks regelverkens konsekvenser. Uppsatsen avslutas med ett par sammanfattande reflektioner.

2 Fåmansföretagsreglerna

2.1 Bakgrund och tillkomst

Aktiebolagslagen grundar sig på maktfördelning mellan aktieägare och styrelse. Med bolagsstämman som medel har aktieägarna möjlighet att utöva en kontrollfunktion över det verkställande organet i bolaget dvs. styrelsen. Det är också aktieägarna som, inom de ramar balansräkningen ställer upp, bestämmer hur mycket utdelning som varje aktie skall ge. Aktieägarna kan därmed sägas kontrollera varandra. Denna maktbalans anses också resultera i att investerat kapital genererar en avkastning som normalt inte motiverar en högre skattesats än 30 procent. När det gäller fåmansföretag så saknas ofta denna självkontroll och balanserade maktfördelning. I ett enmansägt aktiebolag så innehar samma fysiska person aktiebolagets alla funktioner: aktieägare, anställd, avtalspartner och firmatecknare. Självkontraheringen öppnar möjligheter att skapa avtal mellan företaget och privatpersonen. Detta är tillåtet enligt aktiebolagslagen men det kan skapa konflikter med syftet bakom den svenska skattelagstiftningen. Det inkomstskatterättsliga syfte som är intressant för denna uppsats är skillnaden mellan inkomstlagen tjänst och kapital. I egenskap av ensam aktieägare är det möjligt att välja i vilket inkomstslag som egendom skall lämna bolaget och komma aktieägare till godo.

När en mer noggrann strukturering av fåmansföretagsreglerna gjordes 1976 konstaterade beredningen att just självkontraheringen var det stora problemet:

”... den grundläggande bristen i den skattemässiga behandlingen av fåmansbolagen och dess ägare ligger i det förhållandet att bolaget och ägaren accepteras som två självständiga, av varandra oberoende personer”.¹

Beredningen konstaterar vidare att uppdelningen mellan bolag och ägare endast är en illusion samt att avtal mellan de två inte innebär något annat än att aktieägaren avtalar med sig själv:

” Den omständigheten att ett tvåpartsförhållande formellt sett föreligger har i praktiken möjliggjort för aktieägaren att komma i åtnjutande av skatteförmåner...”.²

De problem som lagstiftaren brottades med då gällde främst fåmansföretagarnas uppdelning av inkomster på familjemedlemmar och privata inköp i bolagets namn. I samband med skattereformen 1990 uppstod nya problem; indelningen i inkomstslag.

¹ Prop. 1975/76:79 s. 39.

² Ibid.

2.2 Klyvningsreglerna

Även om problemen delvis har bytt skepnad så var lagstiftarens målsättning i samband med reformerna 1976 och 1991 densamma som idag; en neutral och rättvis beskattning. Av det stora regelverk som infördes i samband med reformen för drygt tio år sedan så finns idag en mindre del kvar; de så kallade klyvningsreglerna. Klyvningsreglerna infördes som en följd av reformeringen av de olika inkomstslagen som idag uppgår till tre stycken; tjänst, näringsverksamhet och kapital. Utdelning och kapitalvinster på aktier beskattas i inkomstslaget kapital med en skattesats på 30 procent.³ För aktiebolag där fyra eller färre delägare äger andelar motsvarande mer än 50 procent av rösterna, så kallade fåmansföretag, kan klyvningsreglerna ändra detta. Reglerna finns i 57 kap. IL och innebär i korthet att en del av det belopp som en fysisk person mottar som utdelning eller reavinst från ett fåmansföretag skall beskattas i inkomstslaget tjänst med en skattesats på upp till 56 procent istället för 30 procent.⁴ Civilrättsligt betraktas dock transaktionen fortfarande som en utdelning. Inga löneavdrag medges för beloppet och inga arbetsgivaravgifter krävs heller.⁵ Det är endast vid beräkning av skatten som utdelningen skattemässigt betraktas som inkomst av tjänst.

Tanken bakom klyvningsreglerna är att inkomster som är ett resultat av nedlagt arbete skall beskattas med progressiv beskattning och inkomster som kommer från ett investerat kapital skall beskattas med en fast och lägre skattesats. Något förenklat kan man säga att lönen från ett fåmansföretag skall vara marknadsmässig och kapitalavkastningen inte mer gynnsam än övrig kapitalinvestering. Detta skall dock vägas mot den normalt större risk som en kapitalinvestering i ett fåmansföretag utgör jämfört med en investering i ett börsnoterat företag.

Den schablonmässiga uppdelningen är inte alltid rättvis men det torde i de flesta fall vara omöjligt att exakt åtskilja blandningen av arbets- och kapitalinkomster som finns i ett fåmansföretag.⁶

Börsnoterade aktiebolag är enligt 56:3 IL undantagna från fåmansföretagsreglerna trots att en enskild person kan inneha majoriteten i bolaget. Hänsynen till andra aktieägare och den offentliga granskning som börsbolagen är underkastade anses kunna förhindra missbruk av reglerna och motsvara den självkontroll som finns i bolag med ett stort antal aktieägare (jämför ovan 2.1).⁷

³ 65:7 IL.

⁴ Se, förutom 57 kap. IL även 10:3 IL.

⁵ 2:23 Lag (2000:980) om socialavgifter.

⁶ Prop. 1990/91:54 s. 221f.

⁷ SOU 2002:52 s. 258, Prop. 1989/90:110 s. 602.

2.3 Skatterättsligt underkännande av vald form för tillgodogörande av vinst

Fåmansföretagsreglernas utformning innebär att den valda företagsformen för en verksamhet (aktiebolag) i ett hänseende inte ges full skatterättslig likhet med andra aktiebolag. Det gäller det sätt på vilket delägaren väljer att tillgodogöra sig vinsten ur aktiebolaget. I det avseendet kan de sägas påminna om de svenska interna internationella CFC-reglerna. CFC-lagstiftningen innebär att utländska associationer i vissa fall inte godkänns som skattesubjekt av den svenska skattemyndigheten om inte en beskattning motsvarande den svenska sker i det land där bolaget har sin hemvist. Beskattning sker då istället på delägarnivå vilket innebär att aktieägaren beskattas direkt för bolagets vinst. En form av underkännande eller lagstadgad genomsyn sker således av den bolagsrättsliga konstruktionen. Fåmansföretagsreglerna kan sägas vara en svensk intern motverkanslagstiftning mot icke önskvärda skattemässiga effekter av användandet av olika associationsformer.

2.4 Utländska fåmansföretag

Internationella skattekonsekvenser av de svenska fåmansföretagsreglerna var från dess tillkomst fram till början av 1990-talet sparsamt kommenterat i doktrinen. De få kommentarer som fanns konstaterade att det var oklart huruvida utländska fåmansföretag överhuvudtaget omfattades av reglerna och om de gjorde det så bedömdes problemen vara få, om några, bl.a. till följd av den svenska valutareglerna.⁸ I takt med en ökad internationalisering som kulminerade i den svenska valutaavregleringen 1990 blev frågan plötsligt högaktuell i doktrinen igen.⁹ Regeringsrätten gjorde i en avgörande dom 1994 bedömningen att fåmansföretagsreglerna i sin aktuella lydelse inte omfattade utländska bolag.¹⁰ Numera är den begränsningen borttagen i om. IL 2:2 som uttryckligen stadgar att 56 kapitlet även inkluderar utländska aktiebolag eller motsvarande. Någon tydligare anledning än att ändringen anses motsvara praxis och införes av praktiska skäl anges inte i förarbetena till inkomstskattelagen¹¹ men i samband med slopandet av stoppreglerna konstateras att neutralitetsskäl talar för att behandla utländska företagsformer på samma sätt som inhemska.¹² Skälen till att lagstiftaren har utvidgat omfattningen till utländska fåmansföretag torde följaktligen vara en strävan efter skattemässig neutralitet och att förhindra internationella skatteflyktskonstruktioner.

⁸ Wiman, s. 164 ff.

⁹ Sundgren, Fåmansföretag och internationell beskattning, s. 1f.

¹⁰ RÅ 1994 ref. 3.

¹¹ Prop. 1999/00:2, s. 518 ff.

¹² Prop. 1999/00:15 s. 41f.

Sverige är inte ensamt om att ha särskilda regler för fåmansföretag. Våra grannländer Norge och Finland har snarlika system och även Ungern, Nederländerna och Irland har liknande regler i sin interna lagstiftning.¹³ Liksom i Sverige är syftet med reglerna att genom fördelning mellan inkomstslag upprätthålla progressiviteten i beskattningen.

2.4.1 Utländska delägare

Vid avgörande av om ett företag skall anses utgöra fåmansföretag eller ej skall utländska delägare också medräknas i kretsen av ägare.¹⁴ För att avgöra om de även skall omfattas av klyvningsreglerna måste svar sökas i de regler som gäller för begränsad skattskyldighet.¹⁵ Lagen om särskild inkomstskatt (SINK) för utomlands bosatta omfattar bl.a. inkomst av tjänst, förutsatt att den förvärvats genom verksamhet i Sverige.¹⁶ För utdelningar gäller kupongskattelagen för utomlands bosatta personer.¹⁷ Oavsett om en diskussion skulle föras kring huruvida det skulle vara möjligt att genom klyvning beskatta en utländsk andelsägare i inkomstslaget tjänst för en utdelning så är skattesatsen i SINK inte mer än 25 %.¹⁸ Skattesatsen för kupongskattelagen är 30 % utan utrymme för klyvning.¹⁹

För reavinster på andelar i fåmansföretag gäller tioårsregeln för personer som tidigare varit skatterättsligt bosatta i Sverige.²⁰ Denna regel gäller oavsett vilket inkomstslag som reavinsten skall beskattas i och därmed är fältet fritt för att använda klyvningsreglerna vid tillämpning av tioårsregeln.

¹³ Burmeister, SN 1998 s. 739.

¹⁴ RÅ 1979 Aa 240.

¹⁵ För utländska delägare som tidigare varit bosatta i Sverige kan dock innehav av andelar i ett fåmansföretag utgöra en sådan väsentlig anknytning som konstituerar obegränsad skattskyldighet enligt 3:3 IL.

¹⁶ Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 5 §.

¹⁷ Kupongskattelag (1970:624).

¹⁸ 7 §, SINK.

¹⁹ 5 §, Kupongskattelagen.

²⁰ 3:19, IL.

3 Internationell beskattning och dubbelbeskattningsavtal

3.1 Internationell dubbelbeskattning

Aktieutdelningar är i Sverige föremål för ekonomisk dubbelbeskattning. På ett aktiebolags bokförda vinst betalas först bolagsskatt på 28 %. På de återstående 72 % av vinsten som delas ut betalar aktieägarna, som huvudregel, 30 % i skatt. Dubbelbeskattningen gör att av den ursprungliga vinsten så kommer lite drygt hälften aktieägarna till godo. Skatteobjekt är den ursprungliga vinsten som aktiebolaget har gjort. När så vinsten går från det första skattesubjektet (aktiebolaget) till det andra (aktieägaren) så sker beskattning ännu en gång. Vid internationell dubbelbeskattning å andra sidan så föreligger ingen skillnad på skattesubjekt. Samma person blir dubbelbeskattad för samma transaktion pga. att den har anknytning till två länder. Om inga regler fanns för att undvika internationell dubbelbeskattning skulle det leda till att en aktiebolagsvinst blev trippelbeskattad innan den kom aktieägarna till godo. Förutom att detta skulle utgöra ett problem för den enskilde aktieägaren så skulle det också få negativa effekter på den internationella handeln.

Internationell dubbelbeskattning kan uppstå av flera orsaker. Den vanligaste är att majoriteten av alla länder använder sig av två parallella beskattningsprinciper; bosättningsprincipen och källstatsprincipen. Alla invånare i en stat beskattas alltså i enlighet med bosättningsprincipen men även övriga skatteobjekt som har anknytning till landet beskattas där enligt källstatsprincipen trots att de tillhör en person som har hemvist i ett annat land. Internationell dubbelbeskattning kan också uppstå om en person bedöms ha hemvist i mer än en stat. En konflikt sker då inom bosättningsprincipen. Slutligen kan internationell dubbelbeskattning uppstå då en stat använder sig av medborgarprincipen och beskattar alla sina medborgare för alla sina inkomster, oavsett var vare sig subjekt eller objekt har hemvist. Denna princip tillämpas av bl.a. USA och Filippinerna.²¹

3.2 Dubbelbeskattningsavtal

De problem som den internationella dubbelbeskattningen gav upphov till uppmärksammades relativt tidigt och ledde fram utarbetningen av det som kallas dubbelbeskattningsavtal. Ett dubbelbeskattningsavtal är per definition ett folkrättsligt avtal mellan två eller flera stater som reglerar konflikter mellan avtalsparternas interna och internationella skatteanspråk. Avtalet aktiveras i varje situation då fler än en stat har skatteanspråk på ett

²¹ Vogel, s. 10, par. 2a.

skattesubjekt eller objekt. Dess syfte är att i möjligaste mån förhindra att internationell dubbelbeskattning uppstår. Detta manifesteras tydligt i vad som brukar kallas den gyllene regeln, nämligen att avtalens regler endast får tillämpas om de medför inskränkningar av den skattskyldighet som annars skulle föreligga. Dubbelbeskattningsavtalet får aldrig utöka en stats skatteanspråk, bara inskränka. Regeln finns klart uttryckt i OECD:s kommentar och brukar också finnas med i Sveriges inkorporeringslagar. Den finns också uttryckt i, numera upphävda, lag med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal och är också uttryckt i praxis.²²

De första dubbelbeskattningsavtalen ingicks mellan federala stater så tidigt som 1869 (Preussen och Sachsen) och efter första världskriget blev dubbelbeskattningsavtalen ett utbredd fenomen, främst i Europa.²³ Sverige ingick sitt första dubbelbeskattningsavtal redan 1928²⁴ och har idag avtal med ca 70 stater.²⁵ Avtalen är koncentrerade till de länder vi har mest ekonomiskt utbyte med. Följaktligen aktualiseras avtalen vid nästan alla skatterelaterade frågor som på det ena eller andra sättet har anknytning till utlandet.

3.3 Dubbelbeskattningsavtalens syfte och metod

Syftet med dubbelbeskattningsavtal är, som nämnts ovan, i första hand att förhindra att internationell dubbelbeskattning uppstår. Rent praktiskt sker det genom att avtalsstaterna fördelar beskattningsrätten mellan sig. Antingen efterger den ena staten sina skatteanspråk till förmån för den andra staten – exempt-metoden - eller också beviljar den andra staten nedräkning av sin skatt för den till den andra staten erlagda skatten – avräkningsmetoden. Dubbelbeskattningsavtalsrätten handlar alltså om att förenkla skatteberäkningar, dels för de skattskyldiga, dels för de uttaxerande staterna.

Det land som tilldelas den primära beskattningsrätten i ett avtal tillämpar sin interna skatterätt vid den slutliga skatteberäkningen. Det är bl.a. detta som skiljer dubbelbeskattningsavtalsrätten från den internationella privaträttens kollisionsregler som främst reglerar vilket lands lag som skall tillämpas vid en domstol. Noteras kan dock att det historiskt har förekommit att stater tillämpat en annan stats interna skatterätt vid beskattning. Så skedde i Sovjetunionen på 1970 och 80-talet då i vissa fall utländska medborgare i Sovjet beskattades enligt skattelagstiftningen i det land som de kom ifrån.²⁶

²² RÅ 1996 ref. 38.

²³ Vogel, s. 16 f.

²⁴ Pelin, Internationell skatterätt, s. 109.

²⁵ Prop. 1995/96:121 s. 15.

²⁶ Vogel, s. 20.

3.4 OECD:s modellavtal

Det ökande antalet dubbelbeskattningsavtal bidrog under mellankrigstiden till att man inom ramen för Nationernas Förbund inledde arbetet med att skapa ett modellavtal att använda inom dubbelbeskattningsavtalsrätten. Det skulle dock dröja fram till 1963 innan ett betydande modellavtal för dubbelbeskattning blev klart. Organisationen som arbetat fram det var OECD. Avtalet består av en avtalstext och en kommentar som löpande uppdateras och revideras med ett lösbladssystem. Många av Sveriges och andra staters dubbelbeskattningsavtal följer modellavtalet med smärre ändringar vilket gör att kommentaren tillmäts stor vikt vid tvister och tolkningar av avtal som baseras på modellavtalet. Ett alternativt avtal som används mellan u-länder och i-länder finns utarbetat av FN. Dess struktur motsvarar OECD:s avtal men innehållet är anpassat till den annorlunda situation som föreligger till u-länderna. Av rädsla för att deras länder skall tömmas på kapital så värnar de av tradition källstatsprincipen.

3.5 Tolkning av dubbelbeskattningsavtal

3.5.1 Folkrättslig tolkning

Ett dubbelbeskattningsavtal som inkorporerats i svensk rätt skulle snävt kunna sägas utgöra svensk intern skatterätt i lagstiftningshänseende. Ett dubbelbeskattningsavtal inkorporeras i svensk lagstiftning som all annan lag efter beredning och riksdagsbeslut. Avtalet skall sedan tillämpas av svenska myndigheter och domstolar. De får på detta sätt vad Lindencrona kallar för en ”dubbel karaktär” dvs. det utgör både intern svensk rätt och folkrätt.²⁷ Med andra ord skulle en svensk domstol ge termen ”utdelning” i Inkomstskattelagen och i ett dubbelbeskattningsavtal samma innebörd. Så enkelt är det dock inte. Ett dubbelbeskattningsavtal är per definition ett folkrättsligt traktat och måste också tolkas som ett sådant. OECD:s modellavtal innehåller en allmän tolkningsregel i artikel 3 (2):

”Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definieras i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas.”

Det förstahandsintryck som detta stadgande ger är att varje berörd instans i olika länder skall tillämpa sina interna tolkningsregler vid oklarheter om avtalets tolkning. För berörda parter skulle det också vara en praktiskt lösning, men flera skäl talar emot det. Det främsta argumentet torde vara att det skulle leda till att de avtalsslutande staterna tolkar avtalets begrepp olika. Detta skulle kunna leda till just det som avtalen är till för att förhindra,

²⁷ Lindencrona, s. 11-12.

nämligen internationell dubbelbeskattning.²⁸ Regeringsrätten ställdes inför detta problem i det s.k. Engelsfaramålet²⁹ och kom till slutsatsen att en folkrättslig tolkning måste ske. Rättsfallet, som väckt positiv uppmärksamhet även internationellt³⁰, gällde dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Storbritannien och frågan hur termen ”inkomst” skulle tolkas enligt dubbelbeskattningsavtalet. Enligt svensk intern rätt omfattar inkomst också realisationsvinst (inkomst av kapital) men enligt engelsk intern rätt gör det inte det. Till hjälp vid tolkning innehöll avtalet en generell tolkningsregel:

”Då en av staterna tillämpar bestämmelserna i detta avtal, skall, såvitt icke sammanhanget annorlunda kräver, varje däri förekommande uttryck, vars innebörd icke särskilt angivits, anses hava den betydelse, som uttrycket har enligt gällande lagar inom den ifrågavarande staten rörande sådana skatter, som är föremål för avtalet”

Som synes är den i det närmaste identisk med den allmänna tolkningsregeln i artikel 3 (2) i modellavtalet. Regeringsrätten ansåg att uttrycket ”...såvitt icke sammanhanget annorlunda kräver...” innebar att icke definierade uttryck skulle anses ha den innebörd som kunde anses vara parternas avsikt. Regeringsrätten satte därmed stor vikt vid avtalet självt och kom fram till att det med detta som utgångspunkt inte gick att enbart ta hänsyn till Sveriges inställning, utan även Storbritanniens. Den enda lösning som då stod till buds var en folkrättslig tolkning.

3.5.2 Intern tolkning enligt tillämpningslagen och praxis

Sverige hade också i sin interna lagstiftning den numera upphävda³¹ lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. Lagen, som består av ett stycke, hade till syfte att förtydliga förhållandet mellan intern- och internationell skatterätt. Den upphävdes i samband med införandet av Inkomstskattelagen men får ändå fortfarande anses ge uttryck för praxis. Lagen tillkom efter att det i samband med domen i målet RÅ 1995 ref 69 uppstod osäkerhet om hur den interna rätten skulle påverkas av tolkningen i dubbelbeskattningsavtalen.

Rättsfallet gällde Sveriges dubbelbeskattningsavtal med Kenya. Person X ansågs enligt intern rätt bosatt i Sverige men enligt dubbelbeskattningsavtalet ansågs han bosatt i Kenya. Regeringsrättens majoritet menade att han till följd av tillämpningen av avtalet skulle betraktas som inskränkt skattskyldig i Sverige. Hemvist-artikeln i avtalet påverkade alltså det interna bosättningsbegreppet. Möjligen var det osäkerhet om innebörden av Sveriges folkrättsliga åtaganden som ledde

²⁸ Vogel, s. 56.

²⁹ RÅ 1987 ref. 162.

³⁰ Avery Jones / Oliver, BTR 1988 s. 437 ff.

³¹ Lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

fram till avgörandet.³² Den nya lagen stadgar därför att ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser om hemvist, definitioner och uppdelning i inkomstslag endast skall användas vid tillämpning av avtalets regler. Den förhindrar att svensk skattelagstiftning sätts ur spel pga. att ett dubbelbeskattningsavtal ges vidare utsträckning än Sveriges folkrättsliga förpliktelser faktiskt kräver.³³ Det överensstämmer också med den allmänna folkrättsliga principen att avtalsförpliktelser skall tolkas restriktivt vid tveksamma fall då en stat endast kan antas ha eftergett sin suveränitet i den utsträckning som klart framgår av avtalet.

Samma år som tillkomsten av tillämpningslagen uppmärksammades Sveriges dubbelbeskattningsavtal med Kenya återigen i pleniavgörandet RÅ 1996 ref. 38. Denna gång kom Regeringsrätten fram till att hemvist fastställd enligt dubbelbeskattningsavtalet inte skulle påverka en persons oinskränkta skattskyldighet i Sverige:

”Enligt Regeringsrättens uppfattning finns det skäl att avvika från den tillämpning av Kenyaavtalet och intern svensk skatterätt som kommit till uttryck i RÅ 1995 ref. 69. Den omständigheten att en person vid tillämpning av Kenyaavtalet anses ha hemvist i Kenya bör inte hindra att denne, såvida han enligt intern svensk rätt är bosatt och således oinskränkt skattskyldig i Sverige, beskattas här för kapitalinkomster intill den nivå som är tillåten enligt avtalet.”³⁴

Även om detta pleniavgörande framförallt gäller dubbelbeskattningsavtalet med Kenya så får det tillsammans med tillämpningslagen anses ha en generell tillämpning.³⁵

3.5.3 Wienkonventionen

Till skillnad från den interna rätten är följaktligen Wienkonventionen (The Vienna Convention on the Law of Treaties) tillämplig vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal.³⁶ Wienkonventionen är en konvention som innehåller generella regler om traktater. Dess artiklar 31-33 reglerar tolkningen av traktater. Dessa får anses ge uttryck för internationell praxis på området och torde därmed kunna användas även vid tolkning av avtal med stater som inte har ratificerat konventionen.³⁷ Utgångspunkten för all tolkning av traktater är traktatens text och dess bilagor. Texten skall tolkas i enlighet med avtalets syfte och ändamål. Vid tolkning av ett

³² Pelin, SN 1996, s. 292.

³³ Ibid, s. 299.

³⁴ RÅ 1996 ref. 38, s. 147.

³⁵ Pelin, Internationell skatterätt, s. 133.

³⁶ Wien den 23 maj 1969, SÖ 1975:1, Prop. 1974:158.

³⁷ Vogel, s. 35.

dubbelbeskattningsavtal som bygger på OECD:s modellavtal så är naturligtvis modellavtalet viktigt vid tolkningen. Det har Regeringsrätten också fastslagit i RÅ 1996 ref. 84:

”Utöver dessa allmänna riktlinjer (Wienkonventionen artikel 31-33, min anmärkning) bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat”.

Utan att göra det till ett cirkelresonemang så kan det alltså sägas att Wienkonventionen stöder användning av modellavtalets kommentarer för att uttröna avtalsparternas avsikt, och vid osäkerhet om meningen med modellavtalets kommentar så är Wienkonventionen tillämplig som tolkningsmedel.

3.5.4 Ambulatorisk eller statisk tolkning

En intressant och i doktrinen livligt debatterad fråga vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal är huruvida en statisk eller ambulatorisk tolkning skall göras.³⁸ Statisk tolkning innebär att avtalets termer skall tolkas enligt den innebörd de hade vid avtalets tillkomst. Den ambulatoriska innebär tvärtemot att det är avtalets mening vid tolkningstillfället som skall gälla. Som främsta argument för en statisk tolkning brukar anföras att stater genom intern lagstiftning skulle kunna ändra ett dubbelbeskattningsavtals förutsättningar till sin fördel och som argument för en ambulatorisk brukar framhävas främst praktiska skäl. Doktrinen är relativt enig om att den ambulatoriska tolkningen är att föredra, förutsatt att inga stora lagändringar tillåts rubba avtalets balans.³⁹

Frågan är intressant då OECD:s löpande och ständigt nyuppdaterade kommentar till modellavtalet de facto tillmäts stort värde vid tolkning av avtal baserade på modellavtalet. Att domstolar faktiskt tillämpar dessa kommentarer talar enligt min mening för att den ambulatoriska tolkningen är den som gäller. Sedan 1995 stadgar också OECD-kommentaren att ambulatorisk tolkning är huvudregeln om inget annat framgår av sammanhanget.⁴⁰

³⁸ Lindencrona, s. 83f.

³⁹ The Interpretation of tax treaties, Avery Jones mfl, s. 40ff.

⁴⁰ OECD:s modellavtal 1995, artikel 3, paragraph 11.

4 Tillämpning av dubbelbeskattningsavtal

4.1 Hemvistartikeln

Enligt modellavtalets artikel 4 åsyftas med hemvist i avtalets bemärkelse en juridisk eller fysisk person som enligt lagstiftningen i en avtalslutande stat anses vara skattskyldig där på grund av sin hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Inom svensk intern skatterätt anses en person vara obegränsat skattskyldig här om han är bosatt i riket, stadigvarande vistas här eller har en väsentlig anknytning till Sverige eller har haft det de senaste fem åren.⁴¹ Exempel på en sådan anknytning är till exempel ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet som bedrivs i Sverige. I det enskilda fallet måste hänsyn tas till alla relevanta omständigheter men om någon direkt eller indirekt agerar ledare för ett svenskt företag kan det enskilt vara tillräckligt för att utgöra väsentlig anknytning.⁴² Ett kvalificerat aktieinnehav i ett fåmansföretag torde som regel vara att betrakta som väsentlig inflytande och därmed tillräckligt för att konstituera obegränsad skattskyldighet.⁴³ För aktier och andelar tillmäts framförallt dess röstvärde betydelse.⁴⁴ Rena kapitalplaceringar är oväsentligt för bedömningen; det är det verkliga inflytandet som avgör.⁴⁵ Bedömningen får dock göras från fall till fall.

Det är alltså relativt vanligt att en person som inte längre bor i Sverige ändå anses obegränsat skattskyldig på grund av en väsentlig anknytning. Det är uppenbart att intressekonflikter uppstår mellan olika staters skatteanspråk då en person till följd av länders olika interna rätt kan betraktas som obegränsat skattskyldig i mer än ett land och därmed får dubbel hemvist enligt avtalet. Som ett första steg vid tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal måste man därför fastställa vilket land som enligt avtalet skall anses vara hemvistland.

4.1.1 Hemvist i två länder för fysisk person

För att avgöra en persons hemvist enligt avtalet finns i modellavtalets artikel 4(2) den så kallade stegen. Det är en lista som utefter fallande anknytningspunkter avgör hemvisten enligt dubbelbeskattningsavtalet. Den tyngst vägande anknytningspunkten för en fysisk person är bostaden. Om en fysisk person enligt två länders interna rätt anses ha hemvist i båda länderna

⁴¹ 3:3 och 3:7 IL.

⁴² SOU 1962:59, s. 76.

⁴³ Wallander, FAR INFO, nr 14 2001.

⁴⁴ RÅ 1989 ref. 103.

⁴⁵ Prop. 1984/85:175 s. 14

så anses han enligt avtalet ha hemvist i den stat där han har sin stadigvarande bostad. Vid tillämpningen av ett avtal kan alltså en person anses vara såväl obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern rätt och skatterättsligt bosatt utomlands enligt dubbelbeskattningsavtalet. Det är alltså för fysiska personer viktigt att notera skillnaden mellan de två regelverken. Den svenska femårsregeln har ingen betydelse vid avgörande av hemvist enligt ett avtal.⁴⁶ För att belysa skillnaden kan vi ta ett exempel med en person som levit hela sitt liv i Malmö och även bedrivit näringsverksamhet i form av ett fåmansföretag. Genom att skaffa sig en bostad i Köpenhamn och börja dagspendla anses han from. det första beskattningsåret ha skatterättslig hemvist i Danmark enligt dubbelbeskattningsavtalet, obegränsat skattskyldighet i Danmark enligt intern dansk rätt och obegränsad skattskyldighet i Sverige enligt intern svensk rätt. När den danska hemvisten har fastslagits enligt avtalet går man vidare till fördelningsartiklarna i avtalet.

4.1.2 Hemvist i två länder för juridisk person

För juridiska personer som anses ha hemvist i mer än en stat är enligt artikel 4(3) platsen för företagets verkliga ledning avgörande för bedömningen av hemvist. Till skillnad från svensk intern rätt så räcker det inte med att undersöka var företaget är registrerat; den avgörande faktorn för att bedöma hemvist är det land varifrån företaget verkligen styrs.⁴⁷ ”Verklig ledning” är viktigt att skilja från rekvisitet ”plats för företagsledning” som används för att avgör om ett fast driftställe föreligger.⁴⁸ ”Verklig ledning” kan bara finnas i ett land medan ”plats för företagsledning” kan finnas i flera.⁴⁹

4.2 Fördelningsartikeln

Majoriteten av artiklarna i ett dubbelbeskattningsavtal är fördelningsartiklar. Deras syfte är att fördela beskattningsrätten mellan hemvist- och källstat. Enligt modellavtalet är källstat vid utdelning alltid den stat där det utdelande bolaget har sin hemvist.⁵⁰ Vid inkomst av tjänst är huvudregeln att den stat där arbetet utförs är källstat.⁵¹ Bestämmelserna om vilken stat som är källstat och vilken som är hemviststat vållar sällan några gränsdragningsproblem om endast ett dubbelbeskattningsavtal aktualiseras;⁵² de är dock viktiga att ha fullständigt klara innan man går vidare till metodartiklarna.

⁴⁶ Jämför ovan 3.5.2.

⁴⁷ SOU 1995:134 s. 42.

⁴⁸ Artikel 5 (2).

⁴⁹ Berthou, SN 2002, s. 641.

⁵⁰ Artikel 10 (1).

⁵¹ Artikel 15 (1).

⁵² Om mer än ett dubbelbeskattningsavtal är tillämpligt pga. att en inkomst har anknytning till flera länder så kan också flera länder göra anspråk på att vara källstat.

4.3 Metodartikeln

Som nämnts ovan (3.3) så är de vanligaste metoderna för att undvika dubbelbeskattning exempt- och avräkningsmetoden. Exempt-metoden innebär att om källstaten har rätt att beskatta en inkomst så skall hemviststaten undanta den från beskattning. I en del avtal förekommer exempt med progressionsförbehåll som innebär att hemviststaten förbehåller sig rätten att ta med inkomsten vid beräkningen av den inhemska skatten för att därigenom inte gå miste om marginaleffekter. I det Nordiska dubbelbeskattningsavtalet finns progressionsförbehåll med i avtalet men Sverige har av sagt sig rätten att använda det i inkorporeringslagen.⁵³

Enligt den andra metoden, avräkning, så räknas all inkomst med vid beräkningen. Innan skatten betalas dras dock ett belopp motsvarande det som erlagts i källstaten innan skatten betalas i hemviststaten. Modellavtalet anger bägge metoderna i artikel 23. Sverige tillämpar som huvudregel avräkningsmetoden, se t ex art. 26 p.6 i Nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Sveriges regler om avräkning finns i en särskild lag; lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

⁵³ 3 §, lag om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

5 Klyvningsreglernas förhållande till dubbelbeskattningsavtalet

5.1 Aktiv delägare i gränsland

Inom den Europeiska unionen har området för direkt beskattning av hävd alltid haft en undanskymd roll. Direkta skatter har, på sin höjd, ansetts falla under den allmänna harmoniseringen som den uttrycks i artikel 94 i Romfördraget.⁵⁴ På området för indirekta skatter har dock det gemensamma arbetet kommit väldigt långt. Medlemsländernas mervärdesbeskattning styrs till stor del av sjätte momsdirektivet⁵⁵ och punktskatterna är föremål för en mängd gemenskapsrättslig reglering.⁵⁶ Såväl indirekt som direkt beskattning är ett hett ämne på dagordningen vid det Europeiska Framtidskonventet. Det lär dock dröja lång tid innan någon form av multilateralt avtal för direkt beskattning finns inom unionen⁵⁷. Enhetliga skattesatser ligger ännu längre bort i framtiden och kommer troligen att se dagens ljus först den dag då unionen övergår till att bli en federal stat. Trots detta har skatterättsliga frågor har varit uppe till bedömning i EG-domstolen många gånger. Dessa rättsfall härstammar allt som oftast från regioner där gränsgångare är vanligt som till exempel Benelux-regionen. Ett annat område i Europa där den fysiska gränsen mellan två länder är tunn är Öresundsregionen. I samband med Öresundsbron har antalet pendlare ökat och en politisk strävan, framförallt från Sveriges sida, att öka integrationen kommer i framtiden bidra till att skatterättsliga frågor alltmer diskuteras. Av denna anledning är det nordiska dubbelbeskattningsavtalet intressant vid en jämförelse med de svenska klyvningsreglerna. Att vara aktiv delägare i ett svenskt fåmansföretag och samtidigt vara bosatt i Danmark är t.ex. fullt möjligt. Mot bakgrund av detta skall jag inledningsvis med ett exempel visa på problematiken för att därefter mer ingående undersöka klyvningsreglerna.

5.2 Fåmansföretag över sundet

Om vi återgår till exemplet med personen som flyttar från Sverige till Danmark så finner vi att han är fortsatt obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern svensk rätt.⁵⁸ Han är också obegränsat skattskyldig i Danmark

⁵⁴ Lodin m.fl., s. 523 ff.

⁵⁵ Dir. 77/388/EEG.

⁵⁶ Ståhl / Persson Österman, s. 15.

⁵⁷ Ett multilateralt avtal angående skiljedom i internprissättningsfrågor finns dock, (Konvention 90/436/EEG).

⁵⁸ 3:3 och 3:7 IL.

enligt intern dansk rätt.⁵⁹ Enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalets artikel 4 (2) anses personen ha hemvist i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande vilket i detta fall blir Danmark. Vid en utdelning från bolaget får Sverige i egenskap av källstat beskatta utdelningen med 15 %⁶⁰ och Danmark får beskatta utdelningen i egenskap av hemviststat.⁶¹ Danmark använder sig av progression vid sin kapitalbeskattning. Utdelning upp till beloppet 38.500⁶² beskattas med 25 %. Aktieinkomst utöver detta belopp beskattas med 40 %. Vid en större utdelning är alltså Sveriges kapitalbeskattning lindrigare.

Ur jämförelsesynpunkt skall vi vända på ovanstående exempel till en dansk medborgare som äger ett fåmansföretag i Köpenhamn och väljer att bosätta sig i Malmö. Vi förutsätter att hemvistbedömningen blir likadan som i ovanstående exempel. Personen har hemvist i Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet och är oinskränkt skattskyldig enligt intern skatterätt såväl i Danmark som i Sverige. Det är nu Danmarks tur att beskatta med 15 % i egenskap av källstat. Sverige använder sig av avräkningsmetoden då en annan stat får beskatta en inkomst.⁶³ En aktieutdelning kan då komma att beskattas i inkomstslaget tjänst. Beroende på storleken av det utdelade beloppet kan då den danske företagaren komma att beskattas med ett högre belopp än han hade blivit om han stannat kvar i Danmark. Detta kan vid en första anblick tyckas leda till just det som dubbelbeskattningsavtalet är till för att förhindra, nämligen att samma skattesubjekt drabbas av hårdare beskattning därför att han korsat en gräns. Vid närmare undersökning visar det sig dock att den gyllene regeln endast förhindrar att en person drabbas av högre beskattning än om han blivit beskattad i en stat, dvs. Sverige i detta fall, vilket han heller inte har. Att beskattningen blir högre än den blivit i Danmark har endast att göra med att Sverige har högre beskattning av utdelningar än Danmark. Inte heller diskrimineringsregeln i artikel 27 hindrar detta då den danske medborgaren inte blir högre beskattad än andra personer med hemvist i Sverige.

Med utgångspunkt från detta resonemang noterar vi att det är möjligt att genom planering av bostad och plats för företag påverka sin totala skatt. De springande punkten är Sveriges behandling av utdelningar från fåmansföretag.

⁵⁹ 1kap. § 1, p.1, Kildeskatloven.

⁶⁰ Artikel 10 (3).

⁶¹ Artikel 10 (1).

⁶² För äkta makar sammanlagt 77.000, siffror från beskattningsår 2001.

⁶³ Artikel 25.6, a), 1).

5.3 Indelning i inkomstslag – internt och internationellt

Som en fortsättning på ovanstående praktiska exempel skall vi nu undersöka vad klyvningsreglerna kan få för praktisk effekt när man jämför med fördelningsartiklarnas indelning i inkomstslag. Som vi tidigare har undersökt så kan de två systemen fungera sida vid sida med varandra. Definitionen av t.ex. inkomst av tjänst är inte identisk inom svensk- och dansk intern skatterätt och dubbelbeskattningsavtalsrätten. Inom dubbelbeskattningsavtalsrätten kan inkomstlaget tjänst sägas utgöra en form av uppsamlingsartikel som används när ingen annan artikel är tillämplig för löneinkomster. Inkomst av tjänst definieras i dubbelbeskattningsavtalet kort och gott som lön som uppbärs på grund av anställning när ingen av specialartiklarna är tillämplig.

Ofta är det också så att en internrättslig term är antingen mer omfattande eller mer begränsad än en term som används i ett dubbelbeskattningsavtal. I Sverige betraktas inte heller utdelning som ett eget inkomstslag utan hör till inkomstlaget kapital. Den omständigheten behöver i och för sig inte spela så stor roll för dubbelbeskattningsavtalet är endast till för att fördela beskattningsrätten mellan staterna. Detta görs, som tidigare nämnts, genom att den ena staten utpekas som hemviststat och den andra som källstat. Om en stat tillerkänns beskattningsrätten enligt ett avtal är det sedan upp till staten hur den skall beskatta inkomsten ifråga enligt sin interna skatterätt.

5.4 Tolkning av begreppet “utdelning”

Utgångspunkt vid all avtalstolkning är avtalet självt. När ett begrepp som t.ex. ”utdelning” skall tolkas är det därför lämpligt att undersöka hur det definieras i själva avtalet. OECD-avtalet innehåller två typer av definitionsregler av detta slag. Den första typen återfinns i en uppräkningsartikel 3. Dessa definitioner anses vara relativt uttömmande. Den andra typen av definitioner återfinns i sina sammanhang i avtalet. Dessa definitioner är inte lika uttömmande reglerade som de i artikel 3.1. Slutligen finns i artikel 3 (2) den tidigare nämnda generalklausulen som stadgar att för det fall som ett begrepp inte är definierat i avtalet skall begreppet ges den lydelse som det har enligt den stats lagstiftning som tillämpar avtalet.⁶⁴

Begreppet utdelning anses normalt i skattesammanhang motsvara den civilrättsliga definitionen. Någon legaldefinition finns dock inte inom den svenska skatterätten.⁶⁵ I modellavtalet finns en definition i artikel 10 (3):

⁶⁴ Helminen, s. 59.

⁶⁵ Johansson / Rabe, Det svenska skattesystemet, s. 156.

”Med uttrycket utdelning förstås i denna artikel inkomst av aktier... ..samt inkomst av andra andelar i bolag, som enligt lagstiftningen i den stat där bolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier.”.

Utdelning kan utifrån artikel 10 (3) sägas vara inkomst av aktier. Vad är då inkomst av aktier? Jo, alla sådana utbetalningar från aktiebolag som enligt lagen i bolagets hemvistland behandlas på samma sätt som utdelningar. För en svensk intern definition av termen utdelning kan vi dock notera att inkomst av kvalificerade aktier inte behandlas på samma sätt som inkomst för vanliga aktier.

Genom att vända på resonemanget kan vi göra det mera lättöverskådligt. En inkomst som tillfaller en person kan utgöra utdelning om den betalas till en aktieägare. Annan inkomst som betalas ut av företaget kan kvalificera som utdelning endast om källstaten, i detta fall Sverige, behandlar den som en utdelning enligt intern rätt vilket inte Sverige i full utsträckning kan sägas göra.

För att komma närmare den folkrättsliga tolkningen får vi vända oss till modellavtalet. Dess kommentar bekräftar svårigheten med att definiera utdelning: ”Med hänsyn till de stora skillnaderna i lagstiftningarna i OECD:s medlemsländer är det omöjligt att fullständigt och uttömmande definiera ”utdelning.”.⁶⁶ I normalfallet bör det dock inte vara svårt för en domstol att med folkrättslig tolkning fastställa vad en utdelning är.⁶⁷

5.4.1 Utdelning från utländskt fåmansföretag med svensk delägare

Först gör vi klart för oss att huvudregeln vid utdelning är att den beskattas med källskatt i den stat där det utdelande bolaget har sin hemvist. Vid inkomst av tjänst är huvudregeln att den skall beskattas i den stat där personen har sin hemvist, förutsatt att arbetet utförs i den staten. Det normala förfarandet är då att en utdelning av aktier i ett utländskt fåmansföretag till en svensk delägare beskattas med källskatt i utlandet. Sverige har sedan möjlighet att beskatta resten av utdelningen, med avdrag för källskatt, ända upp till högsta marginalsatt för inkomst av tjänst.

Frågan är om detta är korrekt. Går det verkligen att anse att inkomst som omfördelas från kapital till tjänst med klyvningsreglerna är att anse som

⁶⁶ Modell för dubbelbeskattningsavtal, s. 104, p. 23.

⁶⁷ Vad som däremot skulle kunna vålla betydligt större tolkningsproblem är att fastställa vad som menas med bisatsen ”... inkomst av aktier...”. ”Inkomst” definieras överhuvudtaget inte i modellavtalet. ”Aktie” kan enligt definitionen i artikel 10 (3) förstås vara ett andelsbevis men begreppet har ingen egen definition. Enligt avtalet skall då ”...inkomst av aktier...” motsvara en utdelning enligt lagstiftningen i det land där det utdelande bolaget har sin hemvist.

utdelning? Utdelning enligt avtalet är inkomst av aktier medan inkomst av tjänst är "...lön och annan liknande ersättning, som personuppbar på grund av anställning."⁶⁸. Syftet bakom de svenska klyvningsreglerna är ju att inkomsten skattemässigt inte betraktas som ersättning på grund av aktieinnehav utan som ersättning på grund av utfört arbete. Att utdelningen formellt sett fortfarande hör till kapital beror snarare på Sveriges begränsning till tre inkomstslag. Hade vi haft fler inkomstslag så är det möjligt att utbetalningen skulle hamna i ett eget inkomstslag. I enlighet med likformighetsprincipen (se ovan 1.1) beskattas de därför också i inkomstslaget tjänst. Pengarna som betalas ut från bolaget anses utgöra ersättning för utfört arbete i bolaget, eller som förtäckt utbetalning av lön. Enligt min mening går det då inte att betrakta inkomsten som inkomst av aktier enligt avtalet för det faller utanför den definitionen. Att transaktionen kallas utdelning av bolaget är inte tillräckligt.

Liknande resonemang finns inom andra delar av skatterätten; det spelar ingen roll hur ett avtal definieras av parterna; det avgörande är vad ett avtal egentligen utgör, vilket är dess inre natur? Att pengar betalas ut från ett bolag till en aktieägare betyder inte att det utgör inkomst av investerat kapital, det skall istället betraktas som ersättning för utfört arbete för det är precis vad det är. Klyvningsreglerna kan på detta sätt sägas vara en kringgåendelagstiftning vars syfte är att hindra att skattebetalare undviker det högre beskattade inkomstslaget tjänst. Om vi återgår till vårt exempel så bör det inte vara möjligt för Sverige att på detta sätt tilldelas beskattningsrätt enligt ett dubbelbeskattningsavtal. Om arbetet har utförts i Danmark skall beskattningen ske där

5.4.2 Definitioner av inkomstbegrepp internt och internationellt

Det faller sig naturligt att stater som sluter dubbelbeskattningsavtal med varandra inte har identiska definitioner av olika transaktioner och företeelser i sina interna regler. En definition av ett begrepp i ett dubbelbeskattningsavtal blir därför gärna en övergripande definition som hamnar någonstans mittemellan. Alternativet är naturligtvis praktiskt svårgenomförbart och skulle få långa och snåriga avtalsartiklar som följd. Faktum är att en term i ett dubbelbeskattningsavtal kan ha en helt annan innebörd i en stats interna rätt. Det kan även vara så att en intern motsvarighet helt saknas.⁶⁹

Att indelningen i inkomstslag endast är avsedd för fördelningen av beskattningsrätten framgår också på vissa ställen i modellavtalet. I kommentaren till artikel 11 (punkt 9) stadgas exempelvis:

⁶⁸ Art. 15.1 Nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

⁶⁹ Mattsson, Festskrift till Aage Michelsen, s. 296ff.

”Punkten anger inte hur beskattning skall ske i källstaten. Den lämnar alltså denna stat fritt att tillämpa sin egen lagstiftning...”

Att den svenska lagstiftaren har sin uppfattning klar om dessa allmänna definitioner framgår tydligt av förarbetena till lagen om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal:

”Gemensamt för alla dessa definitioner är att de gäller endast vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet eller i vissa fall enbart vid tillämpningen av en enskild artikel i avtalet. Inte i något fall är avsikten att definitionen av ett uttryck i ett dubbelbeskattningsavtal skall få genomslag vid tillämpning av intern lagstiftning i övrigt.”

Detta citat ger uttryck för en fast inställning som inte tycks lämna utrymme för några undantag. Det symboliserar tydligt den skarpa gräns som i vissa situationer finns mellan den interna skatterätten och dubbelbeskattningsavtalsrätten. Det är dock inte hela sanningen. Fördelningsartiklarna skiljer sig nämligen åt avsevärt beroende på vilken artikel en inkomst hamnar i. Om vi återgår till vårt tidigare exempel med en person som bor i Danmark men är delägare i ett svenskt fåmansföretag så kan vi konstatera att Sverige får beskatta en utdelning med 15 % skatt i egenskap av källstat. Lön som utbetalas får dock Sverige inte beskatta alls om arbetet utförs i Danmark. Om vi vänder på exemplet så får Sverige beskatta en utdelning från ett danskt fåmansföretag till en delägare bosatt i Sverige hur vi vill med avdrag för de 15 % som Danmark i egenskap av källstat får beskatta med. Följaktligen är det avgörande för fördelningen av beskattningsrätten om det belopp som utbetalas från bolaget skall betraktas som utdelning eller lön. Sammanfattningsvis så är indelningen av inkomster alltså ointressant för hur beskattningen skall ske i det aktuella landet men den är direkt avgörande för vilket land som skall få den primära beskattningsrätten.

6 Förenlighet med folkrätten

6.1 Avtalsbrott

Den fråga som återstår att undersöka är på vilket sätt Sveriges behandling av utdelningar i fåmansföretag strider mot dubbelbeskattningsavtalsrätten och vilka konsekvenser det kan få. Ett brott mot ett dubbelbeskattningsavtal är att anse som ett folkrättsbrott, även om det kanske terminologiskt känns fel att tala om folkrättsbrott när en svensk myndighet tillämpar ett avtal felaktigt till nackdel för en person med hemvist i Sverige.⁷⁰

6.1.1 Folkrättens företrädare

Allmänt kan inledningsvis sägas att folkrättsliga avtal, liksom avtal i allmänhet, skall uppfyllas av alla parter efter bästa förmåga och vilja.⁷¹ Folkrättens företrädare framför den interna rätten är ur dubbelbeskattningsavtalsrättslig synvinkel också fullkomligt klar; ingen stat kan åberopa interna regler för att rättfärdiga ett avtalsbrott.⁷² Hur avtalsslutande stater skall uppfylla sin del av avtalen är upp till dem själva. Sverige uppfyller sina åtaganden genom att inkorporera avtalen i svensk rätt. Detta innebär dock inte automatiskt att det inte redan finns intern lagstiftning som står i strid med det nya avtalet. Om sådana finns kan naturligtvis den andra avtalsparten säga upp avtalet, om den anser att avtalsbrottet är väsentligt.⁷³

6.1.2 Ömsesidig överenskommelse

De medel som dubbelbeskattningsavtalet erbjuder för att komma till rätta med brott mot avtalet är, i bästa Konfucianska anda, dialog. Artikel 28 i det Nordiska dubbelbeskattningsavtalet⁷⁴ stadgar att beskattning i strid med avtalet skall lösas genom en dialog mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna. På så sätt skall en ”ömsesidig överenskommelse” göras som undanröjer den felaktiga beskattningen.

Denna lösning gäller också om ”... tvivelsmål uppkommer mellan de avtalsslutande staterna beträffande tolkningen eller tillämpningen av avtalet...”.⁷⁵ Behörig myndighet för frågor av detta slag är i Sverige

⁷⁰ Sundgren, SN 1996, s. 119.

⁷¹ Artikel 26, Wienkonventionen.

⁷² Artikel 27, Wienkonventionen.

⁷³ Artikel 60, Wienkonventionen.

⁷⁴ Artikel 25 i modellavtalet.

⁷⁵ Artikel 28 (3) Nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

Finansministern.⁷⁶ De behöriga myndigheterna är inte bundna av några formella regler vid förfarandet och inga regler som reglerar innehållet i den ömsesidiga överenskommelsen finns heller.⁷⁷ Ur den skattskyldiges synpunkt kan de därför upplevas som svårtillgängliga och rättsligt osäkra. Ur normgivningssynpunkt kan det också ställas stora frågetecken. Det förefaller märkligt om finansdepartementet skall ta ställning i lagstiftningsfrågor på detta sätt.

Ett annat problem med ömsesidiga överenskommelser är att de inte ger någon garanti för att en tillfredsställande lösning kommer till stånd. Som vid alla sorters förhandlingar kan det hela mycket väl sluta i en kompromiss. Slutligen kan också sägas att förfarandet kan ta väldigt lång tid, vilket naturligtvis är ett rättsosäkerhetsmoment i sig.⁷⁸

Inom EU har vissa försök gjorts att komma fram till ett ökat samarbete. En multilateral konvention om skiljedom för priskorrigeringar mellan företag i intressegemenskap finns.⁷⁹ Även OECD har i senare versioner av modellavtalet vidkänt möjligheten till skiljedomsklausuler i dubbelbeskattningsavtal.⁸⁰ En sådan finns också t.ex. i Sveriges nya dubbelbeskattningsavtal med Tyskland.⁸¹

6.1.3 Tax treaty override

Om termen folkrättsbrott känns opassande i skattesammanhang så passar termen tax treaty override bättre. Begreppet definieras av OECD som en situation där en stats interna rätt står i strid med regler antingen i ett enskilt avtal eller med alla avtal som en stat har ingått.⁸² Exempel på det senare skulle till exempel vara om en stat inför en ny CFC-regel som strider mot en allmän regel i modellavtalet.

OECD:s arbete är främst inriktad på den form av treaty override som står i uppenbar motsättning med skatteavtal⁸³. Som allmän term kan den dock sägas omfatta alla sorters regler som strider mot internationella åtaganden. Själva införandet av en motstridig regel utgör tax treaty override, dvs. det krävs inte att någon först skall bli annorlunda beskattad för att utgöra en override men normalt bör det vara på det sättet som en override upptäcks. För Sveriges del skulle det kunna anses utgöra tax treaty override att rubba

⁷⁶ Artikel 3 (1) j) p.6 Nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

⁷⁷ Lindencrona s. 90f.

⁷⁸ Lindencrona, s. 92.

⁷⁹ Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, OJ L 225 1990.

⁸⁰ punkt 48, kommentaren till artikel 25.

⁸¹ Artikel 41 p. 5 Svensk-Tyska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193).

⁸² Rapporten "Tax Treaty Override" antogs av OECD:s Råd den 24 november 1989.

⁸³ "...clear contradiction to international treaty obligations.", 1989 års OECD-rapport, paragraf 5.

den i dubbelbeskattningsavtalet avtalade fördelningsbalansen mellan de båda staterna.

De motåtgärder som rekommenderas av OECD vid treaty override är i första hand en dialog med motparten.⁸⁴ I övrigt stadgar OECD: s reviderade kommentar till artikel 1 liknande resonemang som framförs i 1989 års rapport. Avseende interna CFC-regler anses dessa inte stå i strid med dubbelbeskattningsavtalen så länge de inte är "... inte oförenliga..." med avtalet.⁸⁵ Att en dubbelnegation valts som formulering ger intryck av att endast interna regler som är i uppenbar motsättning till avtalen inte anses godkända. Vidare stadgas att:

"...it seems desirable that counteracting measures comply with the spirit of tax treaties with a view to avoiding double taxation."

Av detta går det att dra slutsatsen att så länge som interna regler inte står i strid med dubbelbeskattningsavtalsrättens rätta anda så är de tillåtna. Denna anda är att förhindra att internationell ekonomisk dubbelbeskattning sker.

Beträffande tax treaty override skall avslutningsvis sägas att en förutsättning för att en stat skall kunna hävda att en motpart gör sig skyldig till tax treaty override är överlämnande av protest omedelbart efter att den fått kännedom om fallet.⁸⁶ Om så inte har skett torde det vara svårt, särskild för en enskild fysisk person, att få gehör för ett dylikt påstående.

⁸⁴ 1989 års rapport, paragraf 21.

⁸⁵ Paragraf 25, artikel 1, engelskspråkiga versionen : "...not inconsistent...".

⁸⁶ 1989 års OECD-rapport, paragraf 21.

Protesten skall avgas "...in writing, immediately after the government learns of the possibility of the treaty override...".

7 Avslutande kommentarer

De svenska fåmansföretagsreglerna är inte anpassade för internationella förhållanden. Att det dröjde så pass lång tid innan även utländska fåmansföretag ansågs omfattas av regelverket bidrar till misstankarna om att lagstiftaren inte funderat på den påverkan som de får av dubbelbeskattningsavtalsrätten. Detta gör dem dock inte på något sätt unika. Tanken är inte att den interna och internationella skatterätten skall vara anpassade för varandra; det är insikten om det förhållandet som gör att vi har dubbelbeskattningsavtal.

Bestämmelserna om utdelning för fåmansföretag kan inte anses utgöra tax treaty override i den mening som gör dem avtalsstridande. Det vore dock önskvärt med ett klagörande i frågan huruvida inkomst som beskattas i inkomstlaget tjänst enligt de interna svenska klyvningsreglerna också skall anses utgöra inkomst av tjänst enligt dubbelbeskattningsavtalsrätten.

Den effekt som i vissa situationer kan uppstå till följd av hur definitionen görs är att en omkastning sker av vilken stat som erhåller den primära beskattningsrätten. En rubbning i avtalets metod för fördelning av beskattningsrätten kan dock knappast anses stå i uppenbar strid med dubbelbeskattningsavtalets syfte. Det går inte heller att säga att det är oförenligt med lagstiftarens syfte med klyvningsreglerna då progressionen alltså upprätthålls.

Det sist sagda kan dock endast sägas gälla för utdelningar. För en utflyttad svensk kan skillnaden bli väldigt stor i beskattning beroende hur man väljer att tillgodogöra sig en vinst ur ett företag. Som nämnts ovan 2.4.1 kan ingen klyvning ske med Kupongskattelagen. Förutsatt att begränsad skattskyldighet föreligger finns alltså en möjlighet att undvika klyvningsreglerna vid utdelning. Vid reavinst går det dock inte att undvika dem i enlighet med tioårsregeln. Detta är en bristande neutralitet mellan olika valda former för tillgodogörande av vinst till följd av intern lagstiftning.

Sammanfattningsvis finns det en avgörande fråga som måste ställas vid tvekan om ifall en regel utgör brott mot ett dubbelbeskattningsavtal eller ej: Leder det till internationell ekonomisk dubbelbeskattning om Sverige tolkar en tjänsteinkomst som utdelning? Svaret är nej; däremot kan beskattningen bli annorlunda.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

- Prop. 1974:158 angående godkännande av Wienkonventionen om traktaträtten
Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
Prop. 1984/85:175 om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring
Prop. 1990/91:54 om kvarvarnade frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.
Prop. 1995/96:121 Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal
Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagarbeskattning
Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen
Prop. 1999/00:15 Slopade stoppregler
- SOU 1962:59 Internationella skattefrågor – Betänkande av dubbelbeskattningsakkunniga
SOU 1995:134 Verklig ledning – obegränsad skattskyldighet för juridiska personer?
SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare

Böcker

- | | |
|---|---|
| Francke, Jan, och Skurnik, Hillel | Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, Iustus Förlag, Göteborg, 1995 |
| Helminen, Marjaana | The Dividend Concept In International Tax Law, Kluwer law international, London 1999 |
| Johansson, Gunnar / Rabe, Gunnar | Det svenska skattesystemet, tolfte upplagan, Norstedts Juridik, Kristianstad 1999 |
| Lindencrona, Gustaf | Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget JF AB, Stockholm 1994 |
| Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer | Inkomstskatt, åttonde upplagan, Studentlitteratur, Lund 2002 |
| Pelin, Lars | Internationell skatterätt, 2 uppl., Lund 2000 |
| Ståhl, Kristina, Österman P. Roger | EG-skatterätt, Iustus Förlag, Stockholm, 2000 |

Vogel, Klaus	Klaus Vogel on double taxation conventions, 3 uppl., Kluwer law international, Cornwall 1997
Artiklar	
Avery Jones, John F. mfl.	The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3 (2) of the OECD Model I & II, BRT 1984, No 1-2, s. 14 och s. 90
Avery Jones, John F. / Oliver, J.D.B.	How Others See Us, BRT 1988, s. 437
Berthou, Erica	Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren, SN 2002, s. 628
Burmeister, Jari	Jämförelse av de svenska s.k. 3.12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag, SN 1998, s. 739
Mattsson, Nils	Finns det plats för kriteriet ”verklig ledning” i de svenska skatteförfattningarna?, Festskrift till Aage Michelsen, s. 291, Jurist- og Okonomforbundets forlag, Gylling 2000
Pelin, Lars	En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, SN 1996, s. 291
Sundgren, Peter	Fåmansföretag och internationell beskattning, SST, 1992, s. 1
Sundgren, Peter	Efterlevnad av traktater, del II SN 1996, s. 111
Walander, Anders	292. Väsentlig anknytning, FAR INFO nr 14 2001
Wiman, Bertil	Beskattning av transaktioner i fåmansföretag med internationell anknytning – nu och i framtiden, ur Mellankommunala skatterätten 1929-1988, 1988, s. 159

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok,
referat:

RÅ 1979 Aa 240
RÅ 1987 ref. 162
RÅ 1989 ref. 103
RÅ 1994 ref. 3
RÅ 1995 ref. 69
RÅ 1996 ref. 38
RÅ 1996 ref. 84