



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Susanne Rignell

Reglerna om uppskov  
– en analys av svensk beskattningsrätt,  
effektivitet och dubbelbeskattning

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare  
Christina Moëll

Skatterätt

HT 2010

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund och syfte	5
1.2 Avgränsningar och förtydligande	6
1.3 Metod och material	7
<b>2 REGLENA OM UPPSKOV</b>	<b>8</b>
<b>3 BESKATTNINGSRÄTT</b>	<b>10</b>
3.1 Beskattningsrätt enligt förarbetena	10
3.2 Beskattningsrätt enligt skatteverket	10
3.3 Beskattningsrätt enligt förvaltningsrätten	11
3.4 Grundläggande förutsättningar för svensk beskattningsrätt samt tolkning och tillämpning av skatteavtal	12
3.4.1 Beskattningsrätt enligt svenk intern rätt	12
3.4.2 Tolkning och tillämpning av skatteavtal	12
3.4.3 Mer om tolkning av skatteavtal	14
3.4.4 Tolkning enligt OECD:s modellavtal	15
3.5 Fördelning av beskattningsrätten enligt OECD:s modellavtal	17
3.5.1 Skatter som omfattas av avtalet	17
3.5.2 Realisationsvinst	19
3.5.3 Annan inkomst	20
<b>4 VERKSTÄLLIGHET AV BESKATTNINGEN</b>	<b>21</b>
4.1 Skattskyldiges upplysningsskyldighet	21
4.2 Informationsutbyte och handräckning	21
4.2.1 Inledning	21
4.2.2 Art. 26 Utbyte av upplysningar	22
4.2.3 Art. 27 Handräckning vid indrivning av skatter	23
4.2.4 Handräckningsdiretivet	24

4.2.5	Indrivningsdirektivet	25
<b>5</b>	<b>DUBBELBESKATTNING</b>	<b>26</b>
<b>6</b>	<b>ANALYS</b>	<b>27</b>
<b>6.1</b>	<b>Kan Sverige hävda beskattningsrätt till inkomsten?</b>	<b>27</b>
6.1.1	Uppskovsbeloppet	27
6.1.2	Problem vid benefika överlåtelser	28
6.1.2.1	Överlåtelser i flera led	28
6.1.2.2	Kontroll och exemplet Danmark	29
6.1.3	Schablonintäkten	30
6.1.3.1	Storbritannien-målet	30
6.1.3.2	Skatteverket och Finlands-målet	31
6.1.3.3	Varför skatteavtalen undviks	32
6.1.4	Uppskovsbeloppet	33
6.1.5	Schablonintäkten	35
<b>6.2</b>	<b>Dubbelbeskattning</b>	<b>36</b>
6.2.1	Uppskovsbeloppet	36
6.2.2	Schablonintäkten	37
<b>6.3</b>	<b>En jämförelse med utformningen av andra exitskatteregler</b>	<b>37</b>
6.3.1	Uttagsbeskattning 22 kap IL	37
6.3.2	Personaloptioner	39
<b>6.4</b>	<b>Sammanfattande och avslutande kommentar</b>	<b>41</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>44</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>46</b>

# Summary

The rules regarding deferral on capital gains arising on sale of residential property in chapter 47 of the Income Tax Act are since 2007 applicable when a taxpayer buys or sells a residence within the EEA. Further, from 2008 everyone with a deferral have to pay an imputed tax on the deferred capital as a form of interest. A revenue equivalent to 1.67 % of the deferred capital gain will be taxed as income of capital. A taxpayer that has a deferral and resides abroad is liable to pay tax in Sweden both for the deferral and the revenue. The rules are constructed so that there becomes an extended liability to pay tax over time with the taxpayer no longer residing in Sweden when the taxation occurs. Thus Sweden becomes dependant on the double taxation treaties and the EU-Law in order to claim the right to tax the income and to collect the tax. The problem with double taxation may also arise if more than one state wishes to tax the capital gain.

It is stated in the preparatory work to the geographically expanded rules that all Swedish double taxation treaties in force gives the right to tax the capital gain to the state of situs, hence Sweden has the right to tax the deferral. This statement is supported by art. 13.1 in the OECD Model Tax Convention (the Convention) which gives the state of situs the right to tax the capital gain. Sweden should therefore be able to claim the right to tax the deferral. Because the rules of deferral fall within the scope of application of the Convention, the articles concerning the exchange of information and the collection of taxes are applicable. Problems may instead arise because of the other states domestic legislation. If juridical double taxation arises the problem can be solved within the scope of the double taxation treaties. The Assistance Directive and the Recovery Directive can also be used for the exchange of information and collection of taxes.

The legal position regarding the revenue is on the other hand unclear since the definition of income is not clearly defined in the Convention. It is therefore possible to argue for an interpretation both for and against the position that the revenue is to be regarded as an income covered by the Convention. The Swedish taxation authority (Skatteverket) and administrative court (Förvaltningsrätten) has found that revenue does not constitute an income covered by the Convention. Consequently Sweden has the right to tax the revenue regardless of if a person resides in a state with which Sweden has a double taxation treaty. There are also four other cases where Förvaltningsrätten has found that Sweden has the right to tax the revenue but with a different motivation. The court referred to RÅ 2008 ref. 24 and deemed that the rules regarding the revenue are to be applied regardless of the double taxation treaty because they entered into force later than the double taxation treaty. A position where the revenue is not considered a tax covered by the Convention will render it practically impossible to exchange information and collect taxes with the help of the Convention, but the Assistance and Recovery Directives can still be used.

# Sammanfattning

Från och med 2007 omfattar reglerna om uppskov med kapitalvinstbeskattning vid köp av ersättningsbostad i 47 kap. IL även ursprungs- och ersättningsbostad utanför Sverige men inom EES. Uppskovsbeloppet räntebelades 2008. Räntan tas ut genom att den skattskyldige årligen tar upp en schablonintäkt motsvarande 1.67 procent av uppskovsbeloppet till beskattning i inkomstslaget kapital. Den som innehar en bostad med uppskovsbelopp i utlandet (men inom EES) är skattskyldig i Sverige både för uppskovsbelopp och schablonintäkt. Som reglerna om uppskov är utformade uppstår det en i tiden utsträckt skattskyldighet som innebär att den skattskyldige inte längre kommer att vara bosatt i Sverige när beskattningsanspråket aktualiseras. Detta medför att Sverige blir beroende av skatteavtalen och EU-rätten både för att kunna hävda beskattningsrätt till inkomsten och för att kunna driva in skatten. Även problemet med dubbelbeskattning kan uppstå i de fall två stater samtidigt vill beskatta kapitalvinsten.

I förarbetena till införandet av de geografiskt utvidgade reglerna om uppskov uttalas att Sverige kan hävda beskattningsrätt till uppskovsbeloppet eftersom det enligt alla gällande svenska skatteavtal är situsstaten som alltid har beskattningsrätten till vinst vid avyttring av en fastighet. Situsstatens rätt att beskatta fast egendom stöds av art. 13.1 i OECD:s modellavtal. Sverige bör därför kunna hävda beskattningsrätt till uppskovsbeloppet. Eftersom uppskovsbeloppet faller in under skatteavtalens tillämpningsområde kan även upplysningar och indrivning begäras med hjälp av dessa. Problem kan i detta fall snarare uppkomma på grund av det andra landets interna lagstiftning. I de fall det uppstår juridisk dubbelbeskattning kan problemet lösas inom ramen för skatteavtalen. Upplysningar och indrivning kan också begäras med hjälp av handräcknings- och indrivningsdirektivet.

Vad gäller schablonintäkten är rättsläget oklart. Skatteverket och Förvaltningsrätten har funnit att schablonintäkten inte är att anse som en inkomst i skatteavtalens mening. Därför kan schablonintäkten utan hinder beskattas i Sverige, även om personen har hemvist i ett land som Sverige har skatteavtal med. Utgångspunkten är att begreppet inkomst inte är klart definierat i OECD:s modellavtal, varför en tolkning både för och emot att schablonintäkten är att anse som en inkomst i skatteavtalens mening är möjligt. Förvaltningsrätten har i ytterligare fyra domar funnit att Sverige har beskattningsrätt till schablonintäkten dock med en annan motivering. Förvaltningsrätten lade denna gång RÅ 2008 ref. 24 till grund för sitt domslut och fann att reglerna om schablonintäkt ska ha företräde framför skatteavtalen bl.a. eftersom de införts senare. Anses schablonintäkten inte omfattas av skatteavtalen är det i praktiken inte heller möjligt att begära upplysningar och indrivning med hjälp av dessa. Möjligheterna kvarstår då att använda sig av handräcknings- och indrivningsdirektiven. Någon dubbelbeskattning uppkommer inte vid beskattning av schablonintäkten.

# Förord

Jag avslutar min utbildning på juridiska fakulteten vid Lunds universitet med detta examensarbete som handlar om reglerna om uppskov i 47 kap. IL. Till min hjälp under arbetets gång har jag haft min handledare Christina Moëll. Jag vill ta tillfället i akt att tacka henne för att hon har bidragit med värdefulla synpunkter och råd och alltid funnits tillgänglig. Tack för lånet av boken!

Vidare finns det två personer som förtjänar ett särskilt tack för sitt stöd under hela studietiden på Juridicum. Min underbara mamma som alltid finns där för att hjälpa till så att vardagen blir lättare. Min pojkvän som hela tiden funnits vid min sida. Dels bokstavligen talat då vi har suttit många sena nätter och tentapluggat ihop. Dels för att han är den fina människa han är och alltid finns där för att uppmuntra och stötta.

*Susanne Rignell*

Lund, maj 2011

# Förkortningar

Art.	Artikel
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LSK	Lagen om självdeklaration och kontrolluppgift (1990:325)
LÖHS	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärende
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483).
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SN	SkatteNytt
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund och syfte

Från och med 2007 omfattar reglerna om uppskov med kapitalvinstbeskattning vid köp av ersättningsbostad i 47 kap. IL även ursprungs- och ersättningsbostad utanför Sverige men inom EES. Reglerna ändrades efter det att EU kommissionen 2006 väckt talan mot Sverige inför EU-domstolen för att Sverige underlåtit att ändra reglerna i framförallt 47 kap. 2-5 §§ IL som ansågs strida mot etableringsfriheten i art. 43 och den fria rörligheten för arbetstagare i art. 39 EG-fördraget och mot de i sak identiska bestämmelserna i EES-avtalet.

EU-domstolen avgjorde för första gången 2004 ett mål om exitskatter. I målet, *de Lasteyrie*,<sup>1</sup> prövades franska regler mot etableringsfriheten och underkändes. Reglerna innebar att då en fysisk skattskyldig person flyttade ut sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike, kom denne att bli beskattad för latent vinst på ännu orealiserade bolagsandelar. Uppskov med inbetalning av skatten kunde beviljas men var beroende av att säkerhet ställdes, något som också bidrog till att reglerna ansågs fördragsstridiga. Målet bekräftades av EU-domstolen 2006 i det s.k. *N*-målet då holländska regler med samma innebörd prövades och underkändes.<sup>2</sup>

EU-domarna fick verkningar även i Sverige. Regeringsrätten avgjorde i april 2008 tre mål om exitskatter – utflyttningsskatter – och samtliga fyra regler som prövades ansågs med hänvisning till de två EU-domarna oförenliga med EU-rätten. Som en följd har reglerna i IL har fått ändras så att den omedelbara beskattningen vid utflyttningen inte längre upprätthålls. Reglerna, som var utformade på liknade sätt som de franska och holländska, innebar att utflyttningen från Sverige utlöste avskattning av ännu ej realiserade inkomster eller att tidigare gjorda avdrag skulle återföras till beskattning. Dessa regler är: reglerna om personaloptioner som trädde i kraft 1 januari 2009<sup>3</sup>, reglerna om andelsbyten i 48a kap. och 49 kap. IL<sup>4</sup>, reglerna om återföring av periodiserings-, ersättnings- och expansionsfonder<sup>5</sup> samt reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL som samtliga trädde i kraft den 1 januari 2010<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Mål C-9/02 *de Lasteyrie*.

<sup>2</sup> Mål C-470/04, *N*.

<sup>3</sup> 10 kap. 11 § 2 st IL. RÅ 2008 not 70. Ändrade genom prop. 2007/08:152.

<sup>4</sup> I RÅ 2008 not 71 prövades 49 kap. 26 § IL. Reglerna är nu ändrade så att motsvarande regel för fysiska personer finns i 48a kap 11 § IL och 49 kap gäller endast i vissa fall för fysiska personer. Ändrade genom prop. 2009/10:24.

<sup>5</sup> 30 kap. 7-10 §§, 31 kap. 19-20 §§, 34 kap. 14-17 §§ IL.

<sup>6</sup> I RÅ 2008 ref. prövades reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL och reglerna om periodiseringsfonder. Båda ändrade genom prop. 2009/10:39. Motsvarande regler som gällde för periodiseringsfonder gällde för ersättnings- och expansionsfonder varför dessa regler också ändrades (s. 13). De materiella reglerna i 22 kap IL har inte ändrats, istället har ett nytt kapitel, 17a *Anstånd vid uttagsbeskattning*, införts i SBL.



Att reglerna om uppskov i 47 kap. IL utvidgats till att gälla även inom ESS och att den omedelbara beskattningen inte längre upprätthålls medför emellertid inte att Sverige inte fortfarande kommer att vilja beskatta inkomsten. När en skattskyldig säljer sin i t.ex. Finland belägna bostad med beviljat uppskov kommer återfört uppskov att vara en skattepliktig inkomst i Sverige enligt svensk intern skatterätt. Och under tiden som personen bor i bostaden är hon eller han skattskyldig i Sverige för schablonintäkt.<sup>7</sup>

Men att reglerna nu ändrats så att det istället för en omedelbar avskattning uppstår en i tiden utsträckt skattskyldighet innebär att man inte endast blir beroende av svensk intern skatterätt, utan för att kunna hävda beskattningsrätt och för att kunna driva in skatten – verksälla beskattningen – måste hänsyn nu även tas till skatteavtalsrätten och EU-rätten. EU-rätten ger fortfarande medlemsländerna behörighet att bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten länderna emellan ska fördelas.<sup>8</sup>

Det är dessa problem som jag har valt att undersöka. Kan Sverige hävda beskattningsrätt till uppskov och schablonintäkt enligt 47 kap. IL? Kan Sverige effektivt driva in skatten, eller med andra ord verkställa beskattningen? Uppstår det någon dubbelbeskattning?

Jag kommer även att jämföra reglerna om uppskov med två andra svenska exitskatteregler för att visa att problemet med beskattningsrätten till inkomsten ingalunda är ett problem unikt för reglerna om uppskov. Reglerna som jag valt att jämföra med är reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL och reglerna om personaloptioner i 10 kap. 11 § IL. Jag har valt ut dessa regler eftersom de delvis skiljer sig åt och de utgör därför bra exempel på hur problematiken med exitskatter har lösts inte bara på ett sätt. Främst kommer jag att jämföra de olika reglerna utifrån när man valt att förlägga beskattningstidpunkten samt genom att undersöka Sveriges rätt att beskatta inkomsten enligt OECD:s modellavtal.

Reglerna som jag kommer att jämföra med är de som nämndes inledningsvis det vill säga reglerna om personaloptioner, reglerna om andelsbyten i 48a kap. och 49 kap. IL, reglerna om återföring av periodiserings-, ersättnings- och expansionsfonder samt reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL.

## 1.2 Avgränsningar och förtydligande

Rubriken till arbetet är *Reglerna om uppskov...* och det är dessa regler som arbetet också kommer att utgå ifrån. Jag tar även upp andra regler om exitskatteregler i arbetet. Anledningen till detta är för att jag med hjälp av att utgå ifrån hur man ser på beskattningsrätten till dessa inkomster, kan jämföra hur lagstiftaren försökt lösa problematiken med utflyttningsbeskattning avseende dessa regler jämfört med reglerna om uppskov och schablonintäkt. Av denna anledning kommer övriga

---

<sup>7</sup> 3 kap. 18 § p. 12 IL.

<sup>8</sup> Se N-målet, p. 43-45 och däri hänvisade mål.

exitskatteregler endast att behandlas så utförligt som det krävs för att de ska kunna tjäna som jämförelse till reglerna om uppskov. Utgångspunkten är att dessa regler ska beskrivas så kortfattat som möjligt.

Folkrätten behandlas endast ur ett skatteavtalsperspektiv och syftar inte till att vara en fördjupning på området. Relevanta delar som tolkning och *treaty override* tas upp i den mån det är av betydelse för frågeställningarna, främst beskattningsrättsproblematiken eftersom denna frågeställning är beroende av tillämpning och tolkning av skatteavtal.

## 1.3 Metod och material

För att undersöka svensk beskattningsrätt, effektivitet i beskattningen och eventuell dubbelbeskattning har jag som utgångspunkt använt mig av förarbeten, praxis och doktrin såväl svensk som utländsk samt material från Skatteverket. Vidare har jag undersökt de relevanta internationella instrumenten. I samband med detta har jag jämfört och undersökt hur de svenska ståndpunkterna och tolkningarna förhåller sig till vad som framkommer av de internationella instrumenten. Jag har använt mig av praxis från EU-domstolen, relevanta EU-direktiv avseende handräckning och indrivning samt material från EU-kommission.

Vid underökningen av svensk beskattningsrätt och eventuell dubbelbeskattning, men också vid undersökningen av effektiviteten i beskattningen, har jag använt mig av OECD:s *Model Tax Convention on Income and Capital* med tillhörande kommentarer. Versionen jag använt mig av är den senaste, uppdaterad till och med den 22 juli 2010, tillgänglig på nätet via OECD:s officiella hemsida. I arbetet kommer OECD:s modellavtal fortsättningsvis att benämnas endast *modellavtalet*. Samtliga hänvisningar till kommentarerna avser den senaste versionen. Dock har jag till min hjälp för att översätta uttryck haft Francke och Skurniks officiella svenska översättning. Då denna är från 1994 har jag även haft hjälp av Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010 (Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m.) som är den senaste svenska översättningen jag har kunnat hitta.

I princip bör ändringar i kommentarerna inte påverka tolkningen och tillämpningen av avtal ingångna innan dessa ändringar, utom då de i sak avviker från de artiklar som ändrats. Detta eftersom avsikten med ändringar helt enkelt är att klarlägga, inte ändra, artiklarnas eller kommentarernas innebörd.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> För betydelsen av ändringar i artiklarna i modellavtalet och sådana justeringar av kommentarerna som följer av dessa ändringar se inledningen till modellavtalet p. 35-36. Se även Vogel, Klaus, *Double Taxation conventions*, 3 uppl., Kluwer International Law, London 1997, s. 46 f.

## 2 Reglerna om uppskov

De nya reglerna om uppskov i 47 kap. IL trädde i kraft den 1 februari 2007 och innebär att ersättnings- eller ursprungsbostaden kan ligga i en stat utanför Sverige men inom EES.<sup>10</sup> På begäran av den skattskyldige får reglerna tillämpas på avyttringar som skett under tiden 1 januari 2006-31 januari 2007.<sup>11</sup> Reglerna innebär att den som har beviljats uppskov för förvärv av ersättningsbostad utomlands<sup>12</sup> senare kan sälja denna och föra uppskovet vidare vid förvärv av ny utomlands belägen ersättningsbostad. Slutlig beskattning av uppskovsbeloppet kommer att ske när ersättningsbostaden avyttras och förutsättningar för nytt uppskov inte föreligger.

Från och med 1 januari 2008 likställs med avyttring det förhållandet att bostaden övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Dock görs undantag, det vill säga då avyttring inte anses ha skett, för övergångar i form av arv eller testamente till make, sambo eller hemmavarande barn under 18 år, samt för bodelning med anledning av att äktenskapets eller samboförhållandets upphörande eller makens eller sambons död.<sup>13</sup> Då avyttring anses ha skett kommer uppskovets att återföras till beskattning hos överlåtaren.

Beräkning av uppskovet görs enligt 47 kap. 7-8 §§. Den skattskyldige kan på begäran få uppskov med ett längre belopp än vad han eller hon som mest skulle ha rätt till och kan när som helt återföra hela eller delar av uppskovet till beskattning. Avdrag för uppskov får dock som huvudregel inte understiga 50 000 kronor. Undantag gäller för expropriation då uppskovet lägst får uppgå till 10 000 kronor.<sup>14</sup> Ett maxtak på uppskovsbeloppet om 1 600 000 kr infördes 2008.<sup>15</sup> Från och med den 1 januari 2010 är taket sänkt till 1 450 000 kronor.<sup>16</sup>

I samband med att taket infördes, infördes också en räntebeläggning av uppskovsbeloppet. Alla uppskovsbelopp omfattas, även uppskov som är hänförliga till avyttringar som ägt rum före det att regeln trädde ikraft. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked funnit att schablonintäkten inte strider mot retroaktivitetsförbudet och Europakonventionen.<sup>17</sup> Räntans storlek motsvarar 0,5 procent av uppskovsbeloppet. Detta motsvarar en effektiv icke avdragsgill ränta på knappt 2,3 procent (0,5/0,22) vid en kapitalvinstskatt på 22 %. Räntan tas ut genom att den skattskyldige tar upp

---

<sup>10</sup> 47 kap. 3 § och 5 § IL.

<sup>11</sup> Prop. 2006/07:19, s. 45.

<sup>12</sup> Med utomlands avses i detta sammanhang utanför Sverige men inom EES:

<sup>13</sup> 47 kap. 11 §.

<sup>14</sup> 47 kap. 6 §.

<sup>15</sup> SFS 2007:1419. Prop. 2007/08:27.

<sup>16</sup> 47 kap. 7 § sista st.

<sup>17</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked Inkomstskatt: *Uppskovsränta – retroaktivitet*, meddelat: 2010-12-03, dnr. 37-09/D.

en schablonintäkt motsvarande 1,67 procent av uppskovsbeloppet till beskattning i inkomstslaget kapital och beskattas med den normala kapitalskatten, dvs. 30 %.<sup>18</sup>

Uppskovsbeloppet och schablonintäkten skall beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>19</sup> Innan kvotering görs skall återfört uppskov återföras till beskattning och eventuellt avdrag för nytt uppskov göras.<sup>20</sup> Den slutliga beskattningen av uppskovsbeloppet sker tekniskt sett genom att tidigare uppskovsbelopp återförs och läggs till kapitalvinsten.<sup>21</sup> Av bestämmelsen i 47 kap. 11a § framgår att i de fall någon kapitalvinstberäkning inte skall göras skall reglerna om uppskov ändå tillämpas på motsvarande sätt. Situationen som avses är när en utomlands belägen ersättningsbotad avyttras eftersom beskattningsrätten till fastigheten normalt tillkommer den stat där fastigheten är belägen.<sup>22</sup>

Beroende på ersättningsbostadens karaktär kommer beskattning att ske enligt 45 kap. 33 §, 46 kap. 18 § eller 48 kap. IL. Säljs den utomlands belägna fastigheten med förlust får förlusten dras från uppskovsbeloppet innan det tas upp till beskattning.<sup>23</sup> Nytt uppskov kan beviljas vid förvärv av ny utomlands belägen ersättningsbostad. Till den del vinsten vid försäljningen av en utomlands belägen fastighet inte beskattas i Sverige kan en sådan vinst aldrig göra uppskovet större. Det nya uppskovet kan därför maximalt vara lika stort som det gamla. Hänsyn kommer dock, på samma sätt som vid svenska uppskov, tas till om ersättningsbostaden är billigare.<sup>24</sup>

---

<sup>18</sup> 47 kap. 11 b §. Prop. 2007/08:27, s. 121.

<sup>19</sup> 41 kap. 3 p. 6.

<sup>20</sup> 45 kap. 33 § och 46 kap. 18 § sista styckena.

<sup>21</sup> Prop. 2006/07:19, s. 42.

<sup>22</sup> OECD:s modellavtal art 13.1.

<sup>23</sup> 47 kap. 11a § 3 st.

<sup>24</sup> Karnov kommentaren till 7 kap. 7 § nr 2969. Prop. 2006/07:19, s. 42. Jfr 47 kap. 7 §.

# 3 Beskattningsrätt

## 3.1 Beskattningsrätt enligt förarbetena

I förarbetena till införandet av de geografiskt utvidgade reglerna om uppskov bedöms svensk beskattningsrätt till uppskofsbeloppet föreligga eftersom; ”Enligt alla gällande skatteavtal som Sverige har ingått har den stat där en fastighet är belägen den primära beskattningsrätten av en vinst vid avyttring av fastighet.”<sup>25</sup>

Frågan om svensk beskattningsrätt till schablonintäkt vid utländska uppskov berörs vid införandet av reglerna överhuvudtaget inte i propositionen. I författningskommentaren till 3 kap. 18 § IL, i samband med att schablonintäkt läggs till som en ny punkt, står endast följande. ”För samtliga punkter gäller att de bara är tillämpliga om inte något annat följer av skatteavtal.”<sup>26</sup> Vad som följer av skatteavtal utreds inte närmare. I betänkandet görs följande uttalande:

Det har gjorts gällande att personer som säljer sin permanentbostad i Sverige och köper en ny permanentbostad i ett EES-land skulle slippa betala ränta på uppskoven eftersom det är fråga om en schablonintäkt som enligt skatteavtalen med andra länder inte kan beskattas i Sverige. Enligt utskottets mening omfattas den räntebeläggning som sker av uppskoven inte självklart av det inkomstbegrepp som finns i skatteavtal, och schablonintäkten skulle i sådant fall kunna beskattas i Sverige även om man flyttar från landet. Om så inte visar sig kunna ske bör regeringen eftersträva ändring av berörda skatteavtal.<sup>27</sup>

## 3.2 Beskattningsrätt enligt skatteverket

Skatteverket har i ett ställningstagande från slutet av 2007 funnit att schablonintäkten inte är att anse som en inkomst i skatteavtalens mening. Schablonintäkten kan därför utan hinder beskattas i Sverige även om personen har hemvist i ett land som Sverige har skatteavtal med. Till stöd för sitt ställningstagande framhålls att varken modellavtalet eller dess kommentar innehåller någon definition på vad som är en inkomst i skatteavtalens mening. Det är de inkomster som i allmän mening betecknas som inkomster, och som går att inordna under skatteavtalens inkomstartiklar, som omfattas av skatteavtalen. Schablonintäkten däremot är att anse som en fiktivt skapad intäktspost, en teknisk konstruktion, vars syfte inte är att ersätta en verklig inkomst eller att i övrig schablonmässigt

---

<sup>25</sup> Prop. 2006/07:19, s. 30

<sup>26</sup> Prop. 2007/08:27, s. 141.

<sup>27</sup> Bet. 2007/08:SkU10, s.18.

beräkna en existerande inkomst. Syftet är istället att debitera utnyttjandet av den latent skattecredit som uppskovsbeloppet utgör.<sup>28</sup>

### 3.3 Beskattningsrätt enligt förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten i Stockholm har under första halvan av 2010 avgjort fem mål om skatteavtals tillämpighet på schablonintäkt. Det första målet avgjordes i maj och gällde en person bosatt i Finland som yrkade att schablonintäkten skulle undantas från beskattning.<sup>29</sup> Skatteverket hade beslutat att beskatta med samma motivering som i ställningstagandet ovan. Förvaltningsrätten gjorde samma bedömning som skatteverket, att schablonintäkten inte kan klassificeras som en inkomst men lägger samtidigt till följande: ”I den mån beskattning av schablonintäkten i stället är att uppfatta som en beskattning av kapitalvinst vid avyttring av fastighet (artikel 13) så noteras att dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna inte heller undantar beskattning i Sverige.” Till stöd för uppfattningen att schablonintäkten inte är en inkomst citeras i domskälen samma stycke ur betänkandet som återges ovan.

De fyra andra avgörandena kom den 17 juni och rörde personer bosatta i Storbritannien, Spanien och Tjeckien.<sup>30</sup> Samma bedömning som gjordes i Storbritannien-målet gjordes i fråga om Spanien och Tjeckien. Skatteverket hade i Storbritannien-målet låtit beskatta en man som var bosatt i Storbritannien och begräsat skattskyldig i Sverige för schablonintäkt med samma motivering som personen i Finland. I det här fallet stod också Skatteverkets beslut att beskatta fast i förvaltningsrätten, men med en helt annan motivering. Eftersom reglerna om beskattning av schablonintäkt har införts senare än skatteavtalet och tar sikte på just den här situationen har reglerna om schablonintäkt företrädre framför skatteavtalet och ska tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i skatteavtalet kan ge för resultat. I målet citeras RÅ 2008 ref. 24 som i relevanta delar återges nedan.

---

<sup>28</sup> Skatteverkets ställningstagande: 2007-12-20, dnr 131 745783-07/111

<sup>29</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, dom meddelad 2010-05-24, mål nr. 21725-10.

<sup>30</sup> Förvaltningsrätten i Stockholm, dom meddelad 2010-06-17, mål nr. 24464-10 (Storbritannien- målet), mål nr. 25753-10 (Spanien), mål nr. 25891-10 (Spanien) samt mål nr. 29407-10 (Tjeckien). I de två Spanien-målen har klaganden samma efternamn och är bosatta på samma adress.

## 3.4 Grundläggande förutsättningar för svensk beskattningsrätt samt tolkning och tillämpning av skatteavtal

### 3.4.1 Beskattningsrätt enligt svensk intern rätt

Enligt den allmänt accepterade synen på förhållandet mellan svensk intern skatterätt och skatteavtal krävs det i praktiken att två saker är uppfyllda för att svensk beskattningsrätt ska föreligga. För det första ska enligt principen om den gyllene regeln beskattningsrätt föreligga enligt svensk intern skatterätt eftersom ett skatteavtal endast kan begränsa, aldrig utvidga Sveriges rätt att beskatta. För det andra måste Sverige tilldelas rätten att beskatta enligt skatteavtalet. Den svenska beskattningsrätten kan således vara begränsad till följd av bestämmelser i skatteavtal. Förhållandet mellan svensk intern skatterätt och skatteavtal kan beskrivas som att det är två från varandra helt skilda rättssystem men som ska tillämpas samtidigt.<sup>31</sup>

För att garantera skattskyldighet enligt svensk intern skatterätt har det i samband med införandet av de geografiskt utvidgade reglerna om uppskov samt schablonintäkt gjorts tillägg i 3 kap. och 6 kap. IL. Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstlaget kapital för återfört uppskopsbelopp och schablonintäkt enligt 3 kap. 18 § 1 st. 12 p. IL. Motsvarande gäller för begränsat skattskyldiga juridiska personer enligt 6 kap. 11 § 1 st. 6 p.<sup>32</sup> I de fall personen enligt svensk intern skatterätt är obegränsat skattskyldig är hon eller han skattskyldig för alla sina inkomster från Sverige och från utlandet.<sup>33</sup> Den som är begränsat skattskyldig i Sverige är inte skattskyldig i Sverige för kapitalvinst vid avyttring av fastighet och bostadsrätt i utlandet.<sup>34</sup>

### 3.4.2 Tolkning och tillämpning av skatteavtal

Frågan om förhållandet mellan svensk intern skatterätt och skatteavtal fick i och med Högsta förvaltningsrättens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 förnyad aktualitet.<sup>35</sup> Förvaltningsrätten hänvisar till rättsfallet i målet som gällde beskattning av schablonintäkt avseende personen som var bosatt i Storbritannien. Utgångspunkten är att skatteavtalen är folkrättsliga avtal som genom inkorporering via en ramlag blir gällande svensk rätt. Skatteavtalen är folkrättsligt bindande men innebär inte formellt någon kompetensinskränkning för den svenske lagstiftaren. Nya lagar kan därför

---

<sup>31</sup> Lindencrona, G., *Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt*, SvSkT 1992:3 s. 125 ff.

<sup>32</sup> Bestämmelsen tar sikte på dödsbon efter begränsat skattskyldiga fysiska personer som för senare år än dödsåret behandlas som ett utländskt bolag, som är en begränsat skattskyldig juridisk person. Denna kategori skattskyldiga hade ursprungligen inte uppmärksamats och regeln trädde i kraft den 1 januari 2010. Prop. 2009/10: 33, s. 47.

<sup>33</sup> 3 kap. 8 § IL.

<sup>34</sup> Prop. 2006/07:19, s. 30. Uppräkningen i 3 kap. 18 § är uttömmande.

<sup>35</sup> Även det i sak samma RÅ 2008 not. 61.

komma i konflikt med klausuler i skatteavtal.<sup>36</sup> Att den inhemske lagstiftaren kan stifta lagar bindande för de inhemska domstolarna men som går emot klausuler i skatteavtalen är också ett internationellt erkänt fenomen. Men följden blir att detta anses som att lagstiftaren bryter mot folkrätten.<sup>37</sup>

I RÅ 2008 ref. 24 prövades om ett svenskt AB med ett schweiziskt dotterbolag kunde CFC-beskattas eller om Sveriges skatteavtal med Schweiz förhindrade beskattning. De formella förutsättningarna för att tillämpa CFC-reglerna var uppfyllda. I målet, som fick anses ha prejudikatvärde, löstes frågan om förhållandet mellan inkorporerade skatteavtal och intern svensk rätt genom tillämpning av de traditionella derogationsreglerna och principen om att speciell lag går före allmän lag samt att yngre lag går före äldre lag, till förmån för CFC-reglerna.

Avgörandet var kontroversiellt eftersom tills helt nyligen hade konflikter mellan skatteavtal och intern rätt ansetts skola avgöras till förmån för skatteavtalen.<sup>38</sup> Lindencrona är till exempel av motsatt uppfattning och anser att skatteavtalen reglerar specialfrågor i förhållande till den mer allmänna interna internationella skatterätten och följaktligen utgör *leges speciales*.<sup>39</sup> Pahlsson skrev att den internationella beteckningen för detta slags rättstillämpning är *treaty override*.<sup>40</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen har under december månad 2010 i tre domar<sup>41</sup> angående förhandsbesked om beskattning enligt 3 kap. 19 § IL anfört att RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 har gett utrymme för vitt skilda slutsatser och har därför förtydligat vad som gäller avseende förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. I de tre domarna går skatteavtalet före intern rätt. Beskattning av kapitalvinsten i Sverige skedde därför inte. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen var omständigheterna i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 särpräglade. Tolkningsfrågan kunde inte lösas med hjälp av den väl etablerade principen att skatteavtal går före intern rätt och detta även om den interna rätten har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats med svensk rätt.

Till lagen om CFC-beskattning, som det rörde sig om i RÅ 2008 ref 24 och RÅ 2008 not. 61, hade det i en särskild bilaga till lagen angetts att sådan verksamhet som det gällde skulle omfattas av regelsystemet och därför fann Högsta förvaltningsdomstolen att de nya skattereglerna skulle ha företräde och tillämpas oberoende av bestämmelserna i skatteavtalet. Högsta förvaltningsdomstolen klargör nu att ingen förändring har skett i det

---

<sup>36</sup> Pahlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2009, s. 60-64.

<sup>37</sup> Vogel, s. 66.

<sup>38</sup> Pahlsson, s. 64 f.

<sup>39</sup> Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm 1994, s. 25 f.

<sup>40</sup> Pahlsson s. 65.

<sup>41</sup> Regeringsrättens domar meddelad 2010-12-14 mål nr. 283-10 (som gällde avtalet med Grekland) och nr. 216-10 (som gällde avtalet med Schweiz) samt mål nr. 266-09 som gällde avtalet med Thailand.



grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och interna svenska skatteregler eller beträffande principerna för lösning av regelkonflikter dem emellan. Skatteavtal går således som huvudregel fortfarande före intern svensk rätt oberoende av när dessa trädde i kraft. Vidare anför Högsta förvaltningsdomstolen dock att om lagstiftaren däremot gett klart uttryck för avsikten att viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige, eller viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde.

### 3.4.3 Mer om tolkning av skatteavtal

Det är klart att skatteavtalen i sin egenskap av folkrättsliga avtal ska tolkas enligt folkrättsliga principer när det gäller förhållandet mellan staterna. Men skatteavtalens dubbla karaktär gör att de också är en del av den interna svenska skatterätten och därför kan de rent formellt tolkas som annan svensk skatterätt det vill säga utifrån lagtexten och med hjälp av förarbeten. De termer som används i skatteavtalen ges då samma innebörd som termen har i svensk skatterätt i allmänhet.<sup>42</sup>

I ett flertal förarbeten avseende inkorporering av skatteavtal, som även hänför sig till tiden efter Englands-målet i vilket Högsta förvaltningsdomstolen klart gav uttryck för att tolkning av skatteavtal ska ske enligt folkrättsliga principer (se vidare nedan), påpekas att skatteavtal i princip ska tolkas som annan svensk lagstiftning.<sup>43</sup> I propositionen till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet uttalas att vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal ska de i avtalen förekommande begreppen tolkas med utgångspunkt i dess svenska innebörd såvida inte annat uttryckligen anges eller klart framgår av sammanhanget. Utgångspunkten vid tolkning måste därför vara att om Sverige enligt intern lagstiftning äger beskatta viss inkomst eller egendom och inte uttryckligen avstått från rätten att beskatta denna, så ska den också beskattas här i riket.<sup>44</sup>

Ett problem som kan uppstå vid den här typen av internrättslig tolkning är att de två avtalsslutande staterna bedömer en transaktion olika, så kallad kvalifikationskonflikt, och effekten kan bli att den skattskyldige dubbelbeskattas. För att undvika den här typen av problem kan, istället för att använda internrättsliga principer vid tolkning av skatteavtal, folkrättslig tolkning användas även i förhållande till den skattskyldige. Lindencrona är en av dem som starkt förordar en folkrättslig tolkning även gentemot den skattskyldige.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt* s. 77 f.

<sup>43</sup> Lang, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation*, Kluwer Law International, Hague, 2001, s. 324 och 347 samt däri gjorda hänvisningar. Se t.ex. följande propositioner där det står att skatteavtal principiellt skall tolkas som annan svensk skattelagstiftning; 1992/93:177, s. 51, 1993/1994:7, s. 52, 1996/97:43, s. 44, 1997/98:30, s. 55, 1997/98:32, s. 50 samt 1997/98:135, s. 47.

<sup>44</sup> Prop. 1989/90:33, s. 44.

<sup>45</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 77 f.

Huruvida ett begrepp i ett avtal ska tolkas folkrättsligt eller internrättsligt i det konkreta fallet beror enligt Lindencrona i första hand på själva avtalet. Han listar tre olika möjligheter. I det första fallet är begreppet definierat i själva avtalet eller på annat sätt klart framgår, till exempel i ett till avtalet fogat protokoll, och då föreligger ingen tvekan om att det är avtalets egen definition som ska användas. Avtalet tolkas då folkrättsligt. I det andra fallet hänvisar avtalet självt till den interna rätten i någon av staterna så att den interna rättens definitioner ska användas. Ett exempel på detta är den allmänna tolkningsregeln i art. 3 p. 2 i modellavtalet som behandlas utförligare nedan. I tredje och sista fallet saknar avtalet definition på använt begrepp och ingen hänvisning sker heller till den interna rätten. Det är då en öppen fråga om folkrättslig eller internrättslig tolkning ska användas. Ett uppenbart problem vid folkrättslig tolkning är att det helt enkelt inte finns något dokumenterat som ger uttryck för parternas gemensamma uppfattning om innebörden av ett begrepp varför tolkningen blir tämligen resultatlös.<sup>46</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen har tidigare använt sig av en mera folkrättslig inriktad tolkningsmetod vid tolkning av skatteavtal i tvister mellan enskilda och staten. De folkrättsliga och tillika sedvanerättsligt erkända reglerna om tolkning av traktater framgår av Wienkonventionen artiklarna 31-33.<sup>47</sup> Målet med denna tolkning är som med all annan slags avtalstolkning att uttröna den gemensamma partsavsikten.<sup>48</sup> Framförallt ett rättsfall åskådliggör avtalstolkning enligt tidigare praxis – ”det stora tolkningsrättsfallet” – RÅ 1987 ref. 162 även kallat Englands-målet.<sup>49</sup> Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i rättsfallet att målet var att först försöka klargöra den gemensamma partsavsikten och att först om en sådan undersökning inte gav något resultat skulle ledning sökas i den tillämpande statens interna beskattningsregler. Rättsfallet visar att Högsta förvaltningsdomstolen tidigare förespråkade en folkrättsligt inriktad tolkningsmetod.<sup>50</sup> Englands-målet har sedan bekräftats genom bland annat RÅ 1996 ref. 84, Luxemburg-målet, RÅ 2004 not. 59, Peru-målet och RÅ 2004 ref. 20.<sup>51</sup>

### 3.4.4 Tolkning enligt OECD:s modellavtal

Till modellavtalet har OECD utarbetat en kommentar, artikel för artikel. I inledningen till kommentaren framhålls att medlemsländerna bör rätta sig efter tolkningen enligt kommentaren.<sup>52</sup> Kommentaren kan användas vid tillämpning och tolkning av en artikel i ett skatteavtal under förutsättning att

<sup>46</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 84 f.

<sup>47</sup> *The Vienna Convention on the Law of Treaties* från 1969. Sverige ratificerade konventionen 1974 (SÖ 1975:1) och den trädde i kraft 1980.

<sup>48</sup> Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 4 uppl., Prose Design och Grafik, Lund 2006, s. 207.

<sup>49</sup> För en utförligare kommentar av rättsfallet hänvisas till bl.a. Lindencrona, G. *Dubbelbeskattningsavtalsrätt* och däri gjorda hänvisningar samt Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*.

<sup>50</sup> Pelin, s. 213 samt Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 87.

<sup>51</sup> Pelin, s. 213 ff. samt Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 493 ff.

<sup>52</sup> Kommentaren till inledningen, p. 3.

det aktuella skatteavtalet bygger på modellavtalet så att motsvarande artiklar återfinns i båda avtalen.<sup>53</sup> Sverige har i stor utsträckning följt modellavtalet.<sup>54</sup>

Att modellavtalet är en erkänd källa vid tolkning har bekräftats i praxis.<sup>55</sup> I Luxemburg-målet gör Regeringsrätten följande uttalande. ”Har ett skatteavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagandet att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat.” Samma slutsats dras av Vogel, i alla fall avseende skatteavtal mellan OECD-medlemsländerna, men även bland icke-medlemsländer så länge dessa har inkorporerat en med modellavtalet likalydande artikel och sammanhanget inte föranleder någon annan tolkning.<sup>56</sup> Det som också talar för att använda kommentaren som en källa är att den är känd för båda parterna.<sup>57</sup> Modellavtalet med dess kommentar är väldigt viktiga vid tolkningen av skatteavtal eftersom den utgör en källa från vilken de olika ländernas domstolar kan söka en gemensam tolkning. Att kommentaren också används av andra länder vid tolkning framgår av praxis från en rad olika länder.<sup>58</sup>

Själva modellavtalet innehåller en allmän tolkningsregel, i art. 3 p. 2, för tolkning av uttryck som används i avtalet men inte är definierade där.<sup>59</sup> Uttrycket ska då ha den betydelse som det har enligt den tillämpande statens gällande interna rätt (ambulatorisk tolkning) ”såvida inte sammanhanget föranleder annat”, vilket innebär att hänvisningen till den interna rätten inte är oinskränkt.<sup>60</sup> Med sammanhanget avses framförallt de avtalslutande staternas avsikt och den betydelse uttrycket kan ha i den andra avtalslutande staten. Genom att hänvisningen till intern rätt inte är oinskränkt är det tänkt att en stat inte ska kunna kringgå skatteavtalet genom att i efterhand i sin interna rätt ändra innebörden av termer som inte är definierade i avtalet.<sup>61</sup>

Vogel skriver att om en artikel i ett skatteavtal är baserad på modellavtalet så talar detta starkt för att en gemensam tolkning. För att acceptera hänvisningen till intern rätt i art. 3 p. 2 krävs det att, i varje individuellt fall, detta rättfärdigas med hjälp av tolkningsprinciperna i art. 31-32 Wienkonventionen.<sup>62</sup> För att undvika kvalifikationskonflikt vid tolkning av begrepp som inte är definierade i avtalet förordar Vogel i likhet med Lindencrona en autonom tolkning utifrån avtalets sammanhang. Men även Vogel uppmärksammar det faktum att en autonom tolkning inte alltid ger

---

<sup>53</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 82.

<sup>54</sup> Pelin, s. 187.

<sup>55</sup> Se bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 60.

<sup>56</sup> Vogel, Klaus, *Double Taxation conventions*, 3 uppl., Kluwer International Law, London 1997, s. 45 f.

<sup>57</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 82.

<sup>58</sup> Vogel, s. 43, under punkt 79 uppräknade rättsfall.

<sup>59</sup> Kommentaren till art. 3 p.1, nr. 11.

<sup>60</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 85.

<sup>61</sup> Kommentaren till art. 3 p. 2, nr. 11-13

<sup>62</sup> Vogel, s. 42 f.

något beslutat. Den metod som Vogel föredrar är då att falla tillbaka på en tolkning i enlighet med lagen i det land som tillämpar avtalet – *lex fori*. Detta är den mest pragmatiska lösningen då det är helt naturligt att domstolarna och myndigheterna förstår sitt egna rättssystem bäst. Dessutom stödjer den gamla folkrättsliga principen, om att länderna avstått suveränitet endast i den mån detta klart framgår av avtalstexten, *lex fori*-principen.<sup>63</sup>

I art. 3 p. 1 definieras ett antal uttryck. Dessa och andra termer och uttryck som används i artiklarna ska endast användas vid tillämpning av avtalet och således inte påverka tillämpningen av de interna svenska reglerna.<sup>64</sup> Utöver art. 3 innehåller modellavtalet inga principer för hur skatteavtal i sig ska tolkas.<sup>65</sup> Svenska skatteavtal innehåller nästan alltid en artikel motsvarande art. 3 p. 2 men i likhet med modellavtalet inga andra tolkningsregler.<sup>66</sup>

I OECD:s rapport *Tax Treaty Override*<sup>67</sup> kommenteras utifrån ett skatteavtalsperspektiv tolkningsbestämmelsen i art. 31 i Wienkonventionen, om att ett avtal dels ska tolkas i ljuset av sitt ändamål och syfte dels att traktatens uttryck ska ses i sitt sammanhang. Först sägs kort att eftersom Wienkonventionen formulerats i ganska allmänna ordalag kan den endast användas i enskilda fall. Avseende första ledet framhålls att skatteavtalens syfte i första hand är att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt samt att fördela beskattningen rättvist mellan de avtalsslutande staterna. I fråga om andra ledet konstateras att detta stämmer överens med art. 3 p. 2 i modellavtalet, vilket innebär att tolkningen ska syfta till en samordnad tillämpning för att undvika dubbelbeskattning eller ingen beskattning alls.

## 3.5 Fördelning av beskattningsrätten enligt OECD:s modellavtal

### 3.5.1 Skatter som omfattas av avtalet

Avtalets tillämpningsområde framgår genom på vilka skatter avtalet är tillämpligt.<sup>68</sup> Enligt art. 2.1 ska avtalet tillämpas på alla skatter på inkomst och förmögenhet som en stat eller någon av dess underorgan tar ut och detta oberoende av på vilket sätt skatterna tas ut. I punkt två anges vad avses med skatt på inkomst och förmögenhet. Vad som förstås är då alla skatter som utgår på inkomst eller förmögenhet i dess helhet eller på delar därav. Skatter på vinst på grund av överlåtelse av fast egendom tas uttryckligen upp som

---

<sup>63</sup> Vogel, s. 55-59.

<sup>64</sup> Prop. 1995/96:121 s. 16 ff., till den numera upphävda lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavta. Lagen infördes till följd av avgörandet i det första s.k. Kenya-målet, RÅ 1995 ref. 69, vars praxis sedan ändrades genom det andra Kenya-målet, RÅ 1996 ref. 38.

<sup>65</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 488.

<sup>66</sup> Lang, s. 351 samt Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 233. Undantaget är avtalet med Tyskland.

<sup>67</sup> OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p. 19-20. Punkterna finns inofficiellt översatta i Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 491 f.

<sup>68</sup> Kommentaren art. 2, nr. 2.

exempel. Art. 2.2 ger däremot ingen slutgiltig eller avgörande definition av vad som avses med skatter på inkomst och förmögenhet.<sup>69</sup> Termen ”skatter på inkomst” förklaras endast genom tautologi. I anslutning till artikeln definieras aldrig begreppet inkomst. Däremot framgår det genom fördelningsreglerna i artiklarna 6-22 vad som enligt modellavtalet kan bli föremål för inkomstskatt. Skatteverket citerar i sitt ställningstagande, om tillämpning av skatteavtal på schablonintäkt, de relevanta raderna där denna slutsats dras av Vogel i hans bok *On Double Taxation Conventions*.<sup>70</sup>

Den positiva definitionen av ”inkomst” är vanligtvis mycket snävare i de nationella inkomstskattelagstiftningarna än modellavtalets som är den vidaste definitionen av dem alla. Men detta hindrar inte nationella skatter motsvarande definitionen i modellavtalet från att subsumeras under modellavtalets tillämpningsområde. Även skatter på inkomst och förmögenhet som är sådana betalningar vars beräkning ska göras utifrån summan av den inkomstskatt som ska betalas, eller med andra ord tas ut som en procent av denna andra skatt, utgör skatter på inkomst.<sup>71</sup>

Det framgår inte uttryckligen av artikeln att även avgifter accessoriska till skatten, så som påslag, kostnader och räntor, också omfattas av statens beskattningsrätt eftersom det anses självklart att när skatt tas ut, de avgifter som är knutna till den också följer samma princip som huvudavgiften.<sup>72</sup> Med påslag etc. avses exempelvis straffavgifter för sen inbetalning av skatt eller för sen återbetalning av skatt.<sup>73</sup> Medlemsstaterna har olika syn på hur räntor och straffavgifter ska behandlas i förhållande till artikeln. En del anser att dessa inte omfattas av artikeln medan andra har motsatt uppfattning. Som exempel på stater som har en benägenhet att anse räntor och straffavgifter omfattas av artikeln nämns de fall då den ytterligare avgiften räknas ut med hjälp av den bakomliggande skatten. Det är upp till medlemsstaterna att klargöra sin ståndpunkt vid de bilaterala förhandlingarna.<sup>74</sup>

I punkten tre i art. 2 listas alla de gällande skatter som finns vid tidpunkten för undertecknandet. Enligt modellavtalet syftar listan inte till att vara uttömmande utan ska mer tjäna som exempel. Vissa stater föredrar att istället uttömmande lista de skatter på vilka avtalet ska tillämpas.<sup>75</sup> Listan i svenska skatteavtal syftar i regel till att vara en uttömmande uppräknings av alla de skatter på vilka avtalet ska tillämpas vid tidpunkten för undertecknandet.<sup>76</sup>

---

<sup>69</sup> Vogel, s. 146.

<sup>70</sup> S. 147 se p. 30.

<sup>71</sup> Vogel, s. 147 f.

<sup>72</sup> Kommentaren art. 2, nr 4.

<sup>73</sup> Vogel, s. 147.

<sup>74</sup> Kommentaren till art. 2, nr 1-4.

<sup>75</sup> Modellavtalet föreslår då en alternativ skrivelse av art. 2 som inte inkluderar de generella omskrivningarna i punkt 1 och 2. De svenska skatteavtalen innehåller punkterna 1 och 2 utformade i enlighet med modellavtalet, även om listan i regel är uttömmande. Se de individuella dubbelbeskattningsavtalen t.ex. det nordiska, samt Vogel, s. 144 och 150.

<sup>76</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 480.

Oavsett om listan syftar till att var uttömmande eller exemplifierande så följer det av punkt fyra att avtalet även ska tillämpas på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som efter undertecknandet påförs vid sidan av eller i stället för de uppräknade. De avtalsslutande staterna förutsätts informera varandra om väsentliga ändringar i respektive skattelagar.<sup>77</sup> Genom denna bestämmelse behöver inte hela avtalet omförhandlas så fort en ändring görs i de avtalsslutande staternas interna skatterätt.<sup>78</sup> Det är också viktigt att framhålla att trots att den interna rätten ändras så fortsätter skatteavtalen att gälla med samma innehåll som tidigare. Konflikter eller i vart fall anpassningsproblem kan uppstå till följd av ändringar i den interna rätten, bland annat genom att den nya lagen säger emot avtalet eller genom att det i avtalet hänvisas till interna termer eller regler och dessa sedan ändras.<sup>79</sup>

### 3.5.2 Realisationsvinst

Realisationsvinst, *capital gain*, behandlas i art. 13 i modellavtalet. Bestämmelsen i punkt 1 anger att vinst på grund av överlåtelse av *fast egendom*, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom belägen i den andra staten, får beskattas av den andra staten. För att få reda på vad som avses med begreppet *fast egendom* hänvisas i artikeln tillbaka till art. 6 i avtalet. Begreppet definieras genom en hänvisning till lagstiftningen i den stat där egendomen är belägen. I artikeln anges också vad som alltid är att anse som fast egendom enligt artikeln oavsett staternas interna rätt. Bland annat nyttjanderätt till fast egendom utgör alltid fast egendom. Kapitalvinst vid avyttring av bostadsrätter belägna i Sverige omfattas således av art 13.<sup>80</sup>

Punkten 1 i art. 13 omfattar inte vinst som personen gör på grund av överlåtelse av fast egendom belägen i samma stat som personen har hemvist i eller i tredje stat. Istället tillämpas p. 5, vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i p. 1-4.<sup>81</sup> Beskattning sker då endast i hemviststaten. Art. 13 ger med andra ord staten där egendomen var belägen före överlåtelsen rätt att beskatta (situsstaten).<sup>82</sup>

I kommentaren till art. 13 konstateras inledningsvis att beskattningen av realisationsvinst, framförallt om beskattning överhuvudtaget sker och om beskattning sker hur denna beskattning i så fall är utformad, varierar avsevärt från land till land. Det är inte tänkt att artikeln ska behandla dessa

---

<sup>77</sup> Kommentaren till art. 2 nr. 6-8.

<sup>78</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 480.

<sup>79</sup> Vogel, s. 63 f.

<sup>80</sup> Kommentaren till art. 6, nr. 11 samt Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 574 f. Se RÅ 1989 ref. 1989 och RÅ 1995 ref. 91. Eftersom ”byggnad” i vissa fall är lös egendom enligt svensk lagstiftning tas, på svensk begäran, i nyare skatteavtal ordet ”byggnader” med i uppräknningen i art. 6. Alternativ kan definitionen av ”fast egendom” tas med i art.3, se t.ex. det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512), (s. 537).

<sup>81</sup> Kommentaren till art. 13, nr. 22.

<sup>82</sup> Vogel, s. 818.

frågor, utan det är upp till varje medlemsstat att själv reglera. Artikeln specificerar inte för vilket slags skatt den tillämpas. Det förutsätts att artikeln gäller för alla slags skatter en avtalsslutande stat tar ut på realisationsvinst. Lydelsen av art. 2 (skatter som omfattas av avtalet) är tillräckligt vid för att uppnå detta syfte och för att också särskilda skatter på realisationsvinst ska omfattas.<sup>83</sup> Realisationsvinst definieras inte i detalj vilket inte heller anses nödvändigt. Begreppet ”överlåtelse av egendom” anses ha en vid innebörd och innefattar exempelvis både gåva och övergång av egendom vid dödsfall.<sup>84</sup> Vinsten kan då inte tillskrivas mottagaren utan är endast beskattningsbar hos givaren (alternativt dödsboet).<sup>85</sup>

Vidare konstateras att majoriteten av de stater som beskattar realisationsvinst gör detta när överlåtelse av förmögenhetstillgången äger rum. Emellertid beskattar några stater endast så kallad realiserad vinst och under vissa omständigheter anses inte realiserad vinst ha uppkommit i skattehänseende. Exempel på detta är när intäkterna av överlåtelsen används för att anskaffa nya tillgångar. Om realisation anses ha skett eller inte måste avgöras enligt tillämplig inhemsk skattelagstiftning. Det förutsätts inte uppkomma några särskilda problem när staten som har rätt att beskatta inte gör detta vid överlåtelsepunkten.<sup>86</sup>

### 3.5.3 Annan inkomst

Fördelningen av beskattningsrätten till olika inkomster sker i artiklarna 6-22. Uppdelningen i olika inkomster har endast betydelse vid tillämpningen av avtalet och inte när en viss inkomst ska klassificeras eller hänföras till en förvärvskälla enligt svensk intern skatterätt.<sup>87</sup> Art. 21.1 är en allmän regel som ger rätten att beskatta annan inkomst, det vill säga inkomst som inte behandlats i föregående artiklar, exklusivt till hemviststaten. Artikeln omfattar således inkomstslag som inte uttryckligen har behandlats samt inkomst från källa som inte uttryckligen har nämnts vilket också innefattar inkomst från tredje land. Hemvistsstatens exklusiva rätt att beskatta gäller oavsett om beskattningsrätten faktiskt utövas eller inte. Dock kan de avtalsslutande staterna fritt avtala om att begränsa tillämpningsområdet för artikeln till inkomst som faktiskt beskattas i hemviststaten.<sup>88</sup>

---

<sup>83</sup> Kommentaren till art. 13, nr. 1-3.

<sup>84</sup> Kommentaren till art. 13, nr. 5.

<sup>85</sup> Vogel, s. 818.

<sup>86</sup> Kommentaren till art. 13, nr. 6.

<sup>87</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 535 samt prop. 1995/96:121, s. 18.

<sup>88</sup> Kommentaren till art 21, nr. 1-3.

# 4 Verkställighet av beskattningen

## 4.1 Skattskyldiges upplysningsskyldighet

I Sverige får skatteverket reda på att en bostad bytt ägare via fastighetsregistret i och med att den nya fastighetsägaren söker lagfart. När en bostadsrätt byter ägare har föreningen en skyldighet att lämna uppgift om överlåtelsen till Skatteverket enligt 11 kap. 2 § LSK.<sup>89</sup> Någon möjlighet för Skatteverket att få motsvarande information kontinuerligt från utlandet finns inte.<sup>90</sup> Den som är deklarationsskyldig<sup>91</sup> och har gjort avdrag för uppskovsbelopp ska enligt 3 kap. 11-12 §§ LSK i sin deklaration lämna de uppgifter som behövs för att identifiera ersättningsbostaden. Detta gäller även för den vars ersättningsbostad är belägen utomlands. Är personen inte deklarationsskyldig ska samma information enligt 5 kap. 2§ § LSK lämnas genom särskild uppgift till Skatteverket.

Det är den skattskyldige som årligen ska inkomma med uppgifter för att styrka rätten att behålla uppskovet. Om äganderätten övergått till någon annan i de fall som uppskovsbeloppet får överföras till förvärvaren ska enligt 3 kap. 12 § LSK uppgifter om den nya ägaren, bostaden och storleken på uppskovet lämnas av dödsboet eller överlåtaren. Om den skattskyldige inte inkommer med uppgifterna i tid kan en förseningsavgift påföras enligt bestämmelserna i 5 kap. 9-11 §§ och 13§ taxeringslagen (1990:324), TL. Inkommer inte den skattskyldige med informationen ska Skatteverket starta en utredning för att undersöka om förutsättningarna för uppskov fortfarande föreligger. Efter att den skattskyldige hörts kan uppskovet återföras till beskattning.<sup>92</sup>

## 4.2 Informationsutbyte och handräckning

### 4.2.1 Inledning

Handräckning kan ske antingen genom bestämmelserna i ett skatteavtal eller genom särskilda handräckningsavtal. Det nordiska skatteavtalet (SFS 1990:226) saknar till exempel bestämmelser om informationsutbyte och handräckning, och istället har de nordiska länderna ingått ett särskilt

---

<sup>89</sup> Ekonomiska föreningar ska lämna särskild självdeklaration, 3 kap. 7 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK).

<sup>90</sup> Prop. 2006/07:19, s. 36 f.

<sup>91</sup> Fysiska personer och dödsbon ska lämna allmän självdeklaration om bl.a. intäkterna inkomstslaget kapital uppgår till minst 100 kr. Begränsat skattskyldiga är skyldiga att lämna självdeklaration om de skattepliktiga intäkterna har uppgått till minst 100 kr. Se 2 kap. 1-5 §§ LSK.

<sup>92</sup> Prop. 2006/07:19, s. 38.



handräkningsavtal som omfattar informationsutbyte, indrivning av skatt, delgivning av handlingar, överföring av skatt etc. Bestämmelser om indrivning finns annars endast i ett fåtal av de svenska skatteavtalen.<sup>93</sup> Samtliga svenska skatteavtal innehåller en artikel om informationsutbyte.<sup>94</sup> De moderna skatteavtalen bygger i regel på modellavtalet.<sup>95</sup>

Sverige har även tillträtt Europarådets- och OECD- konventionen om ömsesidig handräkning i skatteärende.<sup>96</sup> Konventionen överrensstämmer i stora delar med det nordiska handräkningsavtalet.<sup>97</sup> Det finns även två EU-direktiv på det aktuella området, handräknings- och indrivningsdirektivet. Vilka skatter som kan bli föremål för informationsutbyte och handräkning framgår av respektive internationellt instrument. Jag kommer i enlighet med tidigare att fokusera modellavtalets artiklar om informationsutbyte och handräkning för indrivningsändamål samt EU-direktiven. Interna regler om informationsutbyte och handräkning finns i lagen (1990:314) om ömsesidig handräkning i skatteärende (LÖHS) och förordningen (1990:320) om ömsesidig handräkning i skatteärende (FÖHS).

## 4.2.2 Art. 26 Utbyte av upplysningar

Artikel 26 i modellavtalet genomgick en stor revidering 2005 så att den bättre skulle återspegla gällande praxis. Flera ändringar och tillägg gjordes i texten till både artikeln och kommentaren men inga av ändringarna syftade till att substantiellt ändra innebörden av artikeln.<sup>98</sup> Enligt artikeln ska de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för att tillämpa bestämmelserna i skatteavtalet eller för administration eller verkställighet av de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om alla slags skatter. Det senare gäller även om en viss artikel i skatteavtalet inte tillämpas, skatten ifråga behöver således inte falla in under tillämpningsområdet enligt artikel 1 eller räknas upp i artikel 2.

Den yttersta gränsen för informationsutbytet anges som att informationen bara ska lämnas om den inhemska beskattningen inte strider mot avtalet.

---

<sup>93</sup> Se: Belgien, Estland, Frankrike, Indien, Japan, Lettland, Litauen, Luxemburg, Nederländerna, Polen, Portugal, Tyskland och USA. Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 733.

<sup>94</sup> Skatteavtalet med Schweiz innehöll tidigare ingen bestämmelse om informationsutbyte men ett nytt avtal slöts 2011 som möjliggör informationsutbyte i skatteärende. Avtalet väntar nu på att bli godkänt av riksdagen. *Nytt skatteavtal med Schweiz*, Infotorg, publicerad 28 februari 2011.

<sup>95</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 716.

<sup>96</sup> Införlivad genom lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräkning i skatteärende. Förutom Sverige har endast ett fåtal länder tillträtt konventionen; Azerbajdzjan, Belgien, Danmark, Finland, Island, Italien, Nederländerna, Norge, Polen, Storbritannien och USA (som endast tillämpar reglerna om informationsutbyte). Den trädde i kraft 1995. I samband med Sveriges tillträde till konventionen antogs LÖHS. Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 717 f.

<sup>97</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 715-718.

<sup>98</sup> Kommentaren till art. 26 nr. 1-4.

Artikeln är utformat för att ha vidast möjliga tillämpningsområde. Före 2000 var tillämpningsområdet begränsat så att informationsutbyte enbart gällde skatter som omfattades av avtalet enligt artikel 2. Stater som önskar kan även fortsättningsvis begränsa tillämpningsområdet till att avse endast skatter som omfattas av avtalet.<sup>99</sup>

Utgångspunkten är att den tillfrågade staten ska använda de medel som den förfogar över för att inhämta de upplysningar som den frågande staten begär och detta även om staten själv inte behöver upplysningarna för sina egna beskattningsändamål. Det finns emellertid ett antal undantag till när en stat är skyldig att lämna information. Den tillfrågade staten behöver inte vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i den egna eller den andra staten. Staten behöver inte heller lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i någon av länderna. Vidare behöver staten inte lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet etc. eller upplysningar som skulle strida mot *ordre public*.

### 4.2.3 Art. 27 Handräckning vid indrivning av skatter

Artikel 27 i modellavtalet infördes först 2003 och möjliggör för de avtalsslutande staterna att lämna varandra handräckning vid indrivning av skattefordringar.<sup>100</sup> Handräckningen begränsas inte av artiklarna 1 och 2 på samma sätt som de inte gör det för informationsutbytet i artikel 26. I likhet med artikel 26 får beskattningen inte strida mot avtalet.<sup>101</sup> Fordran ska drivas in i enlighet med tillämpliga bestämmelser i den anmodade staten som om fordran hade varit statens egen och måste godkännas som exigibel också i den anmodade staten. Staten är inte skyldig att driva in fordringen om den behöver vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning eller administrativ praxis i den egna eller andra staten, det skulle strida mot *ordre public*, den andra staten inte har vidtagit alla skäligen indrivnings- eller säkerhetsåtgärder som finns att tillgå i det egna landet först eller om den administrativa bördan som uppstår är klart oproportionerlig i förhållande till de förmåner som den andra staten erhåller. Frågan om preskription avgörs av lagstiftningen i den sökande staten.<sup>102</sup>

I vilken omfattning de avtalsslutande staterna kommer att lämna varandra handräckning beror på hur den inhemska lagstiftningen ser ut och hur det bilaterala avtalet är utformat.<sup>103</sup> För att möjliggöra informationsutbyte bör artikel 26 vara utformad så att alla skatter i artikel 27 också omfattas av artikel 26.<sup>104</sup> För att begära handräckning enligt det nordiska handräckningsavtalet måste det sammanlagda betalningsanspråket uppgå till

<sup>99</sup> Kommentaren till art. 26.1, nr. 5-10.1.

<sup>100</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 631.

<sup>101</sup> Kommentaren till art. 27, nr. 10.

<sup>102</sup> Kommentaren till art. 27, nr. 22 och 33.

<sup>103</sup> Kommentaren till art. 27, nr. 1-2.

<sup>104</sup> Kommentaren till art. 27, nr. 13.

minst 2 500 kr.<sup>105</sup> I övriga skatteavtal finns normalt inga lägsta belopp angivna.<sup>106</sup>

#### 4.2.4 Handräckningsdiretivet

Rådets direktiv, 77/799/EEG,<sup>107</sup> om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område ska ge medlemsstaterna möjlighet att utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital. Som skatter på inkomst och kapital ska betraktas alla skatter som läggs på sammanlagd inkomst, på sammanlagt kapital eller på delar av inkomst eller kapital, däribland skatter på vinster vid försäljning av lös eller fast egendom, och detta oberoende av på vilket sätt skatterna tas ut.<sup>108</sup> Vilka skatter som för närvarande främst omfattas av direktivet räknas upp i artikel 1.3. Skatter som avses i Sverige är bland annat den statliga och kommunala inkomstskatten.<sup>109</sup> EUD åberopar ofta direktivet i sina domskäl när stater försökt rättfärdiga hinder för den fria rörligheten med kontrollaspekter som argument.<sup>110</sup> Bestämmelserna i direktivet är mer långtgående än skatteavtalens artiklar om informationsutbyte.<sup>111</sup>

Informationsutbytet kan ske på begäran eller i vissa uppräknade fall ex officio, till exempel om det finns skäl att anta att det kan ske förlust av skatt i den andra medlemstaten och andra skatteflyktsliknade fall.<sup>112</sup> För att begära information från en annan medlemsstat måste den frågande staten själv först ha uttömt sina egna normala informationskällor.<sup>113</sup> Den tillfrågade staten är inte förpliktigad att tillmötesgå en anmodan från den frågande staten om den medlemsstat som skulle tillhandahålla uppgifterna vore förhindrad av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningar eller använda uppgifterna för egna ändamål. Om det finns risk för att affärshemlighet kan röjas eller röjandet skulle strida mot allmänna grundsatsar kan staten också vägra lämna informationen.<sup>114</sup>

Det är således reglerna i det land vari efterforskningen ska genomföras som styr proceduren. Detta kan sägas vara direktivets största svaghet och följande exempel kan ges. I Luxemburg finns det ingen skatt på ränta varför skattemyndigheten där inte har rätt att efterforska sådan avkastning. En

---

<sup>105</sup> Förordning (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna, bilaga 1, p. 6.

<sup>106</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 736.

<sup>107</sup> Direktivet är uppdaterat ett antal gånger och den senaste konsoliderade versionen är från 2007-01-01.

<sup>108</sup> Art. 1.2

<sup>109</sup> Övriga svenska skatter som räknas upp i versionen från 2007 är sjömansskatten, kupongskatten, den särskilda skatten för utomlands bosatta och utomlands bosatta artister m.fl., den statliga fastighetsskatten, och förmögenhetsskatten.

<sup>110</sup> Ståhl, Kristina och Persson Ö., Roger, *EG-skatterätt*, 3 uppl., Iustusförlag AB, Uppsala 2006, s. 302. Se t.ex. N-målet p. 52.

<sup>111</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 718.

<sup>112</sup> Art. 1, 3 och 4.

<sup>113</sup> Art. 1.

<sup>114</sup> Art. 8.

begäran från Sverige om att identifiera svenska kontohavare i Luxemburg kan därför inte beviljas.<sup>115</sup>

## 4.2.5 Indrivningsdirektivet

Rådets direktiv, 2008/55/EG<sup>116</sup> om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder, innehåller bestämmelser som syftar till att säkerställa att medlemsstaterna har möjlighet att driva in fordringar som uppstår i en annan medlemsstat. De fordringar som omfattas av direktivet räknas upp i artikel 2 och innefattar fordringar avseende skatter på inkomst och förmögenhet. Med skatter på inkomst och förmögenhet avses de skatter som räknas upp i handräckningsdirektivets artikel 1.3.

Formen och förutsättningarna för informationsutbyte, delgivning av handlingar, indrivning och vidtagande av säkerhetsåtgärder framgår av artiklarna i direktivet. Kommissionen har även utfärdat en förordning om tillämpningsföreskrifter som innehåller ytterligare bestämmelser på detaljnivå.<sup>117</sup> Förfarandet och förutsättningarna för att driva in fordringen styrs i princip av lagen i det land vari fordringen ska drivas in.<sup>118</sup> Bestridande av fordringen och möjligheterna till verkställighet under pågående process samt preskription regleras dock av lagen i det sökande landet.<sup>119</sup>

På anmodan av en sökande stat ska fordran drivas in i den anmodade staten som om det varit fråga om en fordran i det egna landet. Skyldighet för den anmodande staten att tillhandahålla upplysningar till den sökande staten vilka kan vara av värde för att kunna driva in fordringar begränsas på motsvarande sätt som i handräckningsdirektivet.<sup>120</sup> För att den sökande staten ska få begära bistånd måste den eller de relevanta fordringarna avseende samma person sammanlagt uppgå till minst 1 500 euro.<sup>121</sup> EU-domstolen hänvisar till indrivningsdirektivet i N-målet.<sup>122</sup> Likaså gör kommissionen i sitt meddelande om exitskatter. Kommissionen påpekar i sammanhanget att utflyttningsstaten kommer att bli beroende av den nya hemviststaten för att driva in skatten åt dess vägnar.<sup>123</sup>

---

<sup>115</sup> Ståhl, s. 302. Detta problem har numera dock avhjälpats genom det s.k. sparanddirektivet, Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar.

<sup>116</sup> Rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder har ersatts av direktivet 2008/55/EG. Det nya direktivet syftar endast till att vara en kodifiering av de många och väsentliga ändringar som gjorts till det ursprungliga direktivet. Se inledningen p. 1 till direktiv 2008/55/EG.

<sup>117</sup> Kommissionens förordning (EG) nr 1179/2008 av den 8 november 2008.

<sup>118</sup> Se t.ex. art. 4.3 (a), art. 5.1, art. 6, art. 9.2, art. 12.2 och art. 13.

<sup>119</sup> Art. 12 och 15.

<sup>120</sup> Art. 4 och 6.

<sup>121</sup> Kommissionens förordning (EG) nr 1179/2008, art. 25.

<sup>122</sup> Se p. 53.

<sup>123</sup> Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies, 19.12.2006, COM(2006) 825 final, hädanefter benämnt "kommissionens meddelande om exitskatter".

## 5 Dubbelbeskattning

Med internationell juridisk dubbelbeskattning avses vanligen att jämförbara skatter tas ut i två (eller fler) stater av en och samma skattskyldig för samma skatteobjekt under samma tidsperiod. Dubbelbeskattningen medför hinder för den ekonomiska utvecklingen och OECD syftar därför att genom sitt modellavtal undanröja denna skaldiga dubbelbeskattning.<sup>124</sup>

Metoderna för undanröjande av dubbelbeskattning återfinns i art. 23 A och 23 B (metodartikeln). De avtalslutande staterna kan välja mellan att tillämpa två olika metoder för att undanröja dubbelbeskattning. Antingen exempt- (undantagande) metoden eller credit- (avräknings-) metoden. Exempt-metoden innebär att om en person med hemvist i en avtalslutande stat förvärvar en inkomst som i enlighet med bestämmelserna i modellavtalet får beskattas i den andra avtalslutande, ska hemviststaten undanta inkomsten från skatt.

Sverige tillämpar vanligen credit-metoden som innebär att hemviststaten i stället för att undanta inkomsten från beskattning, från personens skatt avräknar ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalas i den andra staten. Ofta innehåller skatteavtalen olika varianter av såväl exempt- som creditmetoden. Samma avtal kan innehålla båda metoderna.<sup>125</sup>

Metodartikeln är till för att undanröja juridisk dubbelbeskattning i den bemärkelsen som avses ovan. Juridisk dubbelbeskattning ska skiljas från s.k. ekonomisk dubbelbeskattning som innebär att t.ex. två olika personer blir beskattade för samma inkomst. Kommentaren hänvisar de stater som önskar att lösa problem med ekonomisk dubbeltaxering till att göra detta i bilaterala förhandlingar.<sup>126</sup>

S.k. timing mismatch behandlas i p. 32.8 i kommentaren. De artiklar i modellavtalet som tillåter källstatsbeskattning innehåller ingen begränsning i tiden för när beskattningen ska äga rum. Eftersom både artikel 23 A och 23 B fordrar att hemviststaten undanröjer dubbelbeskattningen i de fall beskattning får ske i källstaten, följer det att detta gäller oavsett när i tiden beskattningen sker. Vad som avses är då främst att hemviststaten måste genom antingen exempt- eller creditmetoden undanröja dubbelbeskattningen oberoende av om källstaten beskattar inkomsten samma år eller inte som hemviststaten.

---

<sup>124</sup> Inledningen till modellavtalet st. 1-3.

<sup>125</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 462 ff.

<sup>126</sup> Kommentaren till art. 23 A och 23 B, nr. 1.1-1.2.

# 6 Analys

## 6.1 Kan Sverige hävda beskattningsrätt till inkomsten?

### 6.1.1 Uppskovsbeloppet

Inledningsvis kan konstateras att modellavtalet med dess kommentar är en erkänd källa vid tillämpning och tolkning av skatteavtal och de flesta svenska skatteavtal är baserade på modellavtalet. Tolkning och tillämpning i enlighet med modellavtalet bör därför ha viss legitimitet.

Artikel 13 i modellavtalet ger uttryck för en starkt förankrad princip om att situsstaten har beskattningsrätten till fastigheten. De bostäder som kan bli aktuella för uppskov kommer i princip också att omfattas av artikelns fastighetsbegrepp. Vid tidpunkten då den skattskyldige säljer sin bostad och för första gången förvärvar den utländska ersättningsbostaden och erhåller uppskov med beskattningen kommer bostaden att vara belägen i Sverige. Följaktligen tillkommer därför också beskattningsrätten Sverige. I och med att det egentliga hemvistbytet aldrig ägt rum, och då de flesta stater tillämpar domicilprincipen för obegränsad skattskyldighet, kan man också säga att tillämpningen av skatteavtalet aldrig behöver aktualiseras eftersom två stater inte kommer att vilja beskatta personen för fastigheten samtidigt. Innan utflyttningen är svensk beskattningsrätt således okontroversiell.

När beskattning av uppskovsbeloppet utlöses genom att förutsättningarna för att behålla uppskov inte längre föreligger kommer emellertid bostaden vars avyttring det är som föranleder beskattningen inte längre att vara belägen i Sverige utan i utlandet. Således aktualiseras tillämpning av skatteavtalen. Jag anser i likhet med förarbetena att Sverige kan hävda beskattningsrätt även till utländska uppskovet då detta är i överensstämmelse med artikel 13 i modellavtalet. Modellavtalet har inte till syfte att ange förutsättningarna för hur staterna ska utforma sin inhemska skattelagstiftning. Uppskovsbeloppet är de facto uppskjuten kapitalvinst hänförlig till fast egendom som Sverige har rätt att beskatta.

Dessutom kan de svenska reglerna om uppskov hänföras till vad som nämns som exempel på beskattningssystem i kommentaren. Både vad gäller att en del stater inte anser inkomsten realiserad skatterättsligt och att så ofta är fallet i samband med att vinsten används för att anskaffa nya tillgångar. Reglerna om uppskov infördes för att man ansåg att vinster som uppkom då man sålde sin bostad i syfte att köpa en ny inte kunde jämföras med andra vinster. Medlen behövdes för att kunna återinvesteras i en ny bostad vilket var motiverat av både sociala och samhällsekonomiska hänsyn.<sup>127</sup>

---

<sup>127</sup> Prop. 1993/94:45, s. 35.

Vad avser de fall då benefika överlåtelse likställs med avyttring så uppstår skatteavtalsrättsligt inga problem. Svensk intern skatterätt blir avgörande för om avyttring anses ha skett. Det förtydligas även i kommentaren att både gåva och övergång vid dödsfall omfattas av begreppet avyttring. Beskattning sker hos överlåtaren vilket är i överensstämmelse med modellavtalet. Efter utflyttningen kan problem snarare uppkomma på grund av det andra landets interna lagstiftning i samband med indrivningen av skatten vilket jag återkommer till i samband med verksällighet av beskattningen. Problematiken med benefika överlåtelse behandlas utförligare nedan.

## 6.1.2 Problem vid benefika överlåtelse

### 6.1.2.1 Överlåtelse i flera led

Från och med 2008 begränsades möjligheterna att låta uppskottsbeloppet följa bostaden vid benefika förvärv. När de geografiskt utvidgade reglerna först infördes fanns inte dessa undantag till kontinuitetsprincipen vilket innebar att vid alla benefika överlåtelse följde uppskottsbeloppet bostaden.<sup>128</sup> I de fall där undantag görs kommer uppskottsbeloppet fortsättningsvis att följa bostaden så att det bli förvärvaren som får återföra uppskottet till beskattning när ersättningsbostaden slutligen avyttras.

Överlåtelse i flera led utan att beskattning aktualiserades kunde innan lagändringen leda till att en medborgare i ett annat land som troligen aldrig varit bosatt i Sverige och helt saknade kännedom om de svenska skatteregler, blev skyldig att betala svensk skatt.<sup>129</sup> I förarbetena till begränsningen av benefika förvärv 2008 framgår att regeringen uppmärksammat problemet med att det finns en risk för situationer där en lång rad benefika förvärv kan ske innan beskattning aktualiseras och att detta innebar en ökning av kontrollproblemen i och med utvidgningen till EES. Vilket i sin tur medförde en risk för erodering av skattebasen.<sup>130</sup>

Lagändringen har inte lett till att alla fall av överlåtelse i flera led har försvunnit, men de har begränsats kraftigt. Framförallt är den personkrets som nu är aktuell för att få ta med sig uppskottet närstående till den ursprungliga skattskyldige, antingen barn (under 18 år) eller gift/sambo med den ursprungliga skattskyldige. I en så nära relation tycker jag att det får förutsättas att man inte är helt okunnig om sina föräldrars eller sin make/sambos liv att man inte vet var de tidigare har bott. Beskattningen blir därför aldrig direkt överraskande.

Att påföra någon så nära den ursprungliga skattskyldige skatten tycker jag inte heller väcker någon större anstöt. Som jag även påpekat ovan så i och

---

<sup>128</sup> SFS 2006:1520. Prop. 2006/07:19, s. 43. Jfr 44 kap. 21 § IL. Lagen (1941:416) om arvs och gåvoskatt upphörde att gälla vid utgången av år 2004.

<sup>129</sup> Se Nilsson, Lars, *Nya regler om uppskott vid bostadsbyten*, SvSkt, s. 534-543.

<sup>130</sup> Se prop.2007/08:27, s. 114 f.

med att eventuell förlust får dras av kommer beskattning endast att bli aktuell om det faktiskt finns medel att betala den med. Den del av vinsten som utgörs av uppskovsbeloppet skulle ju rent faktiskt inte vara en del av vinsten om inte uppskovet beviljats, så lika lite som den ursprungliga skattskyldige hade rätt till pengarna, har nu inte heller hans arvinges eller make/sambo det. Det är knappas någon som tycker det är konstigt att om man ärver ett hus med lån på, lånet sen inte försvinner i samband med att huset övergår genom bodelning eller arv.

Det är klart att man även med de nya reglerna kan tänka sig att bostaden överläts i några led innan beskattning blir aktuell. En man äger ett hus i Sverige. Träffar en finska, gifter sig och flyttar till Finland där han förvärvar en ersättningsbostad. Paret får en dotter ihop men skiljer sig när hon är bara 10 år. Frun erhåller bostaden vid bodelningen men dör tyvärr innan dottern ens fyllt 18 år. Uppskovet följer med huset som nu ägs av dottern. Dottern skaffar i sin tur barn men dör tyvärr hon också innan barnet fyllt 18 år. Till slut säljer barnbarnet bostaden och beskattning utlöses. För att komplicera det ytterligare kan barnbarnet gifta sig, sen skilja sig och den andre maken erhålla bostaden vid bodelningen så att beskattning utlöses när denne säljer bostaden. De här situationerna torde dock inte höra till vanligheterna. Beskattning av uppskovsbeloppet blir troligare aktuellt redan i och med den ursprungliga skattskyldiges död eller då maken/sambon som erhållit bostaden i bodelningen dör eller säljer bostaden, och som jag sagt tidigare tycker jag inte att beskattning i denna situation är kontroversiellt.

Ett fall som däremot förefaller som mindre långsökt och borde vara vanligare är att den make som vid en äktenskapsskillnad erhållit bostaden gifter sig och den nya maken genom bodelning antingen med anledning av dödsfall eller äktenskapsskillnad erhåller bostaden. När maken sedan säljer bostaden kommer skatten att påföras någon som inte kan räkans som närstående till den ursprungliga skattskyldige. Problemet är med andra ord inte helt löst och det kvarstår en risk att personer med liten eller ingen anknytning till Sverige påförs svensk skatt.

### 6.1.2.2 Kontroll och exemplet Danmark

I Danmark ska gåva som huvudregel tas upp som inkomst för gåvomottagaren. Dock finns det flera undantag, då gåvan inte räknas som skattepliktig, där det praktiskt mest relevanta är gåvor till närstående.<sup>131</sup> I de fall då mottagaren inte ska inkomstbeskattas ska hon istället, om hon mottar gåvor från en givare för mer än ett visst värde under året, betala en gåvoavgift. Givare och mottagare ska anmäla en avgiftsbelagd gåva till tull- och skatteförvaltningen.<sup>132</sup> Danmark utgör följaktligen exempel på en stat där skattemyndigheterna som regel får reda på att en rättshandling benämnd gåva har ägt rum.

---

<sup>131</sup>Michelsen, Aage. m.fl., *Lærebog om indkomstskat* 13: utg., Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, Danmark, 2009, s. 379 f. samt statsskatteloven 4 § litra. c. och Statskatteloven § 5 litra. b

<sup>132</sup> Michelsen, s. 397 f.



Genom den årliga uppgiftsskyldigheten som åligger den utländska uppskovsinnehavaren får det förutsättas att skatteverket bli upplyst om att fastigheten har övergått till någon annan genom gåva. Inkommer den skattskyldige inte med uppgifterna får det förutsättas att ägarbytet framkommer i den utredning som ska initieras. I de länder som inte beskattar gåvor får antas att den behöriga myndigheten istället kan kontrollera ägarbytet i fastighetsregistret. Det är inget krav enligt informationsutbytesartikeln i modellavtalet att den anmodade staten själv ska använda uppgifterna som den ombetts lämna ut.

Sverige och den andra staten kommer att klassificera rättshandlingen olika. Sverige som en avyttring och den andra staten som gåva. Klassificeringen kommer inte att spela någon roll för beskattningen enligt svensk rätt eftersom gåva behandlas på samma sätt som avyttring. Det framgår av artikel 13 att även gåva omfattas av begreppet avyttring och att det är den tillämpande staten som avgör om en avyttring har skett, så oavsett vad rättshandlingen klassificeras som så sker beskattningen enligt principerna i denna artikel. Det relevanta för svensk del blir att få reda på om den skattskyldige inte längre innehar bostaden.

## **6.1.3 Schablonintäkten**

### **6.1.3.1 Storbritannien-målet**

I och med att RÅ 2008 ref. 24 nu har blivit mer eller mindre överspelat genom Högsta förvaltningsrättens tre senar avgöranden kan man säga att Storbritannien-målet, och de andra tre förvaltningsrättsdomarna som grundade sig på domskälen i RÅ 2008 ref. 24, numera vilar på en felaktig ”tolkning” av regeringsrättens domskäl. Till Förvaltningsrättens försvar ska sägas att rättsfallet fick anses ha prejudikatvärde vid tillfället. Med facit i hand så finns det inget i förarbetena som säger att reglerna om schablonintäkt ska tillämpas oberoende av skatteavtal. Snarare står det i kommentaren till författningstexten i propositionen att 3 kap. 18 § 12 p. IL ska tillämpas om inte skatteavtalet säger något annat. Förarbetena fanns till hands redan vid Förvaltningsrättens avgörande.

Frågan är då om Förvaltningsrätten ens kan komma till sitt domslut genom att säga att reglerna tar sikte på ”just den här situationen”. Med reglerna förstås i RÅ 2008 ref. 24 de regler som är aktuella i just det här fallet, varför en analys av måste göras av reglerna i varje enskilt fall. Förvaltningsrätten gjorde ingen analys av reglerna som var aktuella i just det här fallet dvs. reglerna om schablonintäkt. Den citerade i princip endast RÅ 2008 ref. 24 samt konstaterade att reglerna om schablonintäkt var tillkomna efter skatteavtalen i fråga. Som påpekats ovan så hade en analys av förarbetena inte gett uttryck för att reglerna om schablonintäkt ska tillämpas före skatteavtal.

Genom att hänvisa enbart till RÅ 2008 ref. 24 gjorde Förvaltningsrätten det väldigt enkelt för sig. Detta trots att den måste varit medveten om att den massiva kritik som riktats mot RÅ 2008 ref. 24 gjorde att det var högst

osäkert om denna dom skulle stå kvar som prejudikat. Skatterättsnämndens förhandsbesked som föregick Högsta förvaltningsdomstolens domar kom i april och december 2009 och överklagandena borde varit kända redan vid tiden för Förvaltningsrättens dom.<sup>133</sup> Ett domslut som byggt på en tolkning av skatteavtalet i enlighet med Högsta förvaltningsrättens tidigare väl etablerade praxis hade varit att föredra.

### 6.1.3.2 Skatteverket och Finlands-målet

Både Skatteverket och Förvaltningsrätten i Finlands-målet har funnit att schablonintäkten inte är en inkomst i skatteavtalens mening och att Sverige därför har rätt att beskatta inkomsten. Schablonintäkten faller alltså inte in under skatteavtalens tillämpningsområde eftersom den inte kan inordnas under begreppet inkomst i art. 2 i modellavtalet. Både Skatteverket och Förvaltningsrätten använder sig av avtalstolkning. Finlands-målet avgjordes innan de nya domarna från Högsta förvaltningsdomstolen kommit, vilka gör att vi nu vet att RÅ 2008 ref. 24 inte avsåg att ändra principerna för förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. De gamla principerna för avtalstolkning gäller således fortfarande. Frågan är då om Skatteverkets och Förvaltningsrättens tolkning är möjlig, dvs. att först undersöka skatteavtalet för att sedan övergå till att göra en internrättslig tolkning av begreppet inkomst.

Första steget blir att konstatera att det inte finns någon definitiv eller slutligt tolkning av begreppet inkomst enligt modellavtalet. Som Vogel skriver så förklaras inkomst endast genom en intetsägande upprepning. Nästa steg blir då att avgöra vilken form av tolkning man ska ha som utgångspunkt för att försöka avgöra om schablonintäkt är att betrakta som en inkomst. Ska försök göras till en partsorienterad tolkning? Eller ska man gå direkt till att tolka begreppet enligt svensk intern rätt?

Den härskande åsikten är att enligt tolkningsbestämmelsen i art. 3 p. 2 i modellavtalet får tolkningen endast återfalla på intern rätt om något annat inte framgår av den gemensamma partsavsikten. För att på riktigt undersöka den gemensamma partsavsikten krävs en analys av förhandlingarna och förarbetena till varje individuellt avtal. Detta skulle vara både resurs- och tidskrävande och med tanke på att reglerna infördes först 2008 är det högst troligt att en sådan analys, i vart fall avseende avtal ingångna före 2008, skulle bli tämligen resultatlös. Både Vogel och Lindencrona stödjer en *lex fori* tolkning i den här situationen. Vogel nämner bl.a. att suveränitetsprincipen stödjer en *lex fori* tolkning. Detta synsätt kommer också till uttryck i de svenska förarbetena till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Nästa steg blir då en internrättslig tolkning av begreppet inkomst.

Förvaltningsrätten citerar endast betänkandet i sina domskäl. Någon ytterligare tolkning av om schablonintäkt enligt svensk rätt är att anse som en inkomst görs inte, utan rätten gör sin bedömning i likhet med

---

<sup>133</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 43-09/D, 131-08/D samt 73-08/D.

Skatteverket. Skatteverket däremot gör en mer ingående tolkning och hämtar stöd från förarbetena där schablonintäkten beskrivs som ränta på en skattecredit. Slutsatsen blir därför att Skatteverkets och Förvaltningsrättens avtalstolkning och därmed slutsats är fullt möjlig. Det finns i svensk skatterätt inte någon tydlig definition av begreppet inkomst.<sup>134</sup> Att schablonintäkten reglerats i IL gör inte att den per se ska anses vara inkomst enligt art. 2. 1 i modellavtalet.<sup>135</sup>

Förvaltningsrätten tillägger också i sina domskäl att om schablonintäkten i stället är att betrakta som beskattning av kapitalvinst vid avyttring av fatighet enligt art. 13 så undantas inte heller beskattning. Någon motivering ges inte. Jag tycker att Förvaltningsrätten i stället mycket väl hade kunnat argumentera för att schablonintäkten är en inkomst av samma eller likartat slag som andra inkomster som faller under art. 13. Sverige skulle då enligt principen om situsstatens rätt att beskatta kunna hävda beskattningsrätt till schablonintäkten eftersom den avser en fastighet som vid tiden då beskattningsanspråket uppstod var belägen i Sverige.

Att begreppet inkomst inte är definitivt i modellavtalet kan också användas till att argumentera för att schablonintäkten är en inkomst. En slags hypotetisk partsavsiktstolkning som bygger på kommentaren, vilken enligt Vogel är känd för båda parter och därmed anses ge uttryck för deras vilja i de fall en artikel i det individuella avtalet är baserad på modellavtalet. Modellavtalets inkomstdefinition förutsätts vara vidare än den nationella och kunna subsumera alla nationellt positivt definierade inkomster. Schablonintäkten skulle därför kunna subsumeras under ”skatter på inkomst och förmögenhet”. Fördelningsartiklarna ger uttryck för vad som kan bli föremål för inkomstbeskattning och av art. 13 framgår att avyttring av bostäder kan bli föremål för beskattning enligt modellavtalet. Detta sett i kombination med att även skatter som räknas ut som en procent av skatten utgör skatt på inkomst, gör att det finns lika mycket som talar för att anse schablonintäkten som en inkomst enligt skatteavtalet som att inte anse det.

### 6.1.3.3 Varför skatteavtalen undviks

Varför är då Skatteverket och förvaltningsrätten både i Finlands-målet och Storbritannien-målet inte benägna att vilja anse att schablonintäkten omfattas av skatteavtalen, om än med två olika motiveringar? Att inte låta schablonintäkten omfattas av skatteavtalen har sina fördelar, då problemet med att hänföra inkomsten till en fördelningsartikel undviks. Risken finns att inkomsten inte kommer att tolkas som en inkomst enligt art. 13.1, utan som annan inkomst enligt art. 21.1. Hemvistsstaten, som i det här fallet inte är Sverige, har då exklusiv rätt att beskatta inkomsten. Det är inte troligt att den andra staten har regler om schablonintäkt på svenska uppskov så någon beskattning kommer därför inte att ske.

---

<sup>134</sup> Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm, Juristförlaget JF AB, s. 187.

<sup>135</sup> Nelson, Maria, *Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, Visby, MercurIUS Förlags AB, 2010, s. 426.

Alternativt finns det också en risk att staten i vilken fasigheten är belägen inte kommer att erkänna svensk löpande beskattning av en inkomst hänförlig till bostaden. Det finns med andra ord en risk att principen om situsstatens rätt att beskatta kommer att tolkas till förmån för personens nya hemvistland i vilket den aktuella bostaden är belägen. Denna tolkning är möjlig eftersom det är hemviststaten som har exklusiv rätt att beskatta fast egendom belägen i samma stat som personen har hemvist i enligt art. 13.5 modellavtalet. Skulle art. 13.5 komma att tolkas så att Sverige inte tillerkänns beskattningsrätten innebär detta att svensk beskattningsrätt kommer att inskränkas till följd av skatteavtalet. Högsta förvaltningsrätten har genom sina tre nya domar slagit fast att de gamla principerna om att skatteavtal går före intern rätt fortfarande gäller såvida inte annat framgår av uttalande i förarbetena. Det framgår inte av förarbetena till införandet av schablonintäkten att reglerna ska tillämpas före skatteavtal. Således undviks skatteavtalen därför att det finns en risk att en tolkning av modellavtalet utfaller så att Sverige inte får beskattningsrätten till schablonintäkten.

### 6.1.4 Uppskovsbeloppet

Skatteverket kommer att behöva hjälp med information för att kunna verkställa beskattningen, och då det kan antas att den som är begränsat skattskyldig i Sverige har få eller inga tillgångar i landet kommer de svenska myndigheterna också att behöva bistånd med indrivning av skatten.

I förarbetena dras slutsatsen att Kronofogdemyndigheten kan begära bistånd med hjälp av indrivningsdirektivet från andra EES-stater med att driva in skattefordringar hänförliga till svenska uppskovsbelopp.<sup>136</sup> Vad gäller de fall uppskovsbeloppet till följd av överlåtelser i flera led återförs till beskattning hos någon annan än den ursprungliga ägaren kan det finnas skäl att anta att det andra landet som anmodas driva in skatten inte finner detta förenligt med sin lagstiftning. Det ska påpekas att lydelsen av artiklarna 26 och 27 i modellavtalet avseende när en stat inte är skyldig att lämna ut information respektive bistå vid handräckning är nästintill identiska med motsvarande artiklar i handräcknings- och indrivningsdirektivet. Eftersom flera situationer likställs med avyttring eller situationen kan uppkomma då överlåtelser kan ha skett i flera led, kan det ifrågasättas som beskattning i dessa fall är förenligt med det andra landets lagstiftning. Kan det antas att det andra landet tillämpar samma principer som Sverige vid handräckning får beskattningen inte strida mot ”allmänt gällande beskattningsprinciper”.<sup>137</sup>

För svensk del utgör reglerna om att gåva likställs med avyttring ett undantag från kontinuitetsprincipen och att man sedan 2005 inte längre beskattar gåva. I förarbetena menar regeringen att det på flera andra håll i IL finns undantag från kontinuitetsprincipen och att systematiken därför inte bryts genom de nya reglerna.<sup>138</sup> Om beskattningen strider mot ”allmänt

<sup>136</sup> Prop. 2006/07:19, s. 38.

<sup>137</sup> Nilsson, s. 538-539 och 6 § 1st. LÖHS.

<sup>138</sup> Prop. 2007/08:27, s. 115.

gällande beskattningsprinciper” i det andra landet kommer att bli beroende av dess interna lagstiftning. Det som initialt talar för att reglerna inte bör anses strida mot gällande beskattningsprinciper är att en del länder, t.ex. Danmark, beskattar gåva och att det uttryckligen framgår av art. 13 modellavtalet att gåva kan likställas med avyttring vilket tyder på att det inte är ett helt främmande system.

Säljaren till bostaden kommer att bli fullt ut indragen i det svenska systemet med skyldighet att lämna självdeklaration. Det är då bostaden avyttras kommer intäkterna i inkomstslaget kapital att sammanlagt uppgå till minst 100 kr. I och med att reglerna om schablonintäkt införts kommer skyldigheten att lämna självdeklaration att gälla i princip omedelbart. Det finns en risk att den okunnige påförs förseningsavgift vid dröjsmål eller t.o.m. en risk för skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration.<sup>139</sup> Skattetillägg omfattas normalt av modellavtalet enligt art. 2 om de avtalsslutande staterna inte gjort undantag. Bistånd med indrivning blir därför möjligt med hjälp av art. 27 modellavtalet. Skatteavtalen blir av denna anledning användbara även inom EU eftersom indrivningsdirektivet inte omfattar skattetillägg.<sup>140</sup>

Det är i första hand den skattskyldige själv som ska inkomma med uppgifter som ger rätt att behålla uppskovet. Reglerna infördes mot bakgrund av att staten själv måste ha uttömt sina egna källor innan den har rätt att begära handräckning av den utländska skattemyndigheten med hjälp av handräckningsdirektivet.<sup>141</sup> I de fall den skattskyldige inte inkommer med uppgifterna ska en utredning startas. I samband med denna kontaktas troligen den utländska skattemyndigheten. Eftersom Sverige inte har tillgång till ett annat lands fastighetsregister borde kravet på att staten själv först måste ha uttömt möjligheterna att inhämta informationen anses uppfyllt.

I förarbetena framhålls också att det kan vara tidsödande att inhämta information den här vägen. Det finns också en risk att den information som lämnas av den utländska skattemyndigheten är bristfällig eller inaktuell om den utländska skattemyndigheten inte själv har direkt behov av informationen. Detta är ytterligare ett skäl till att informationen ska inhämtas ”från den som lättast kan tillhandahålla korrekt och relevant information dvs. uppskovsinnehavaren”.<sup>142</sup> Det finns emellertid alltid en risk att den skattskyldige helt enkelt inkommer med oriktiga uppgifter om det nu inte sker en rutinmässig dubbelkoll med ett fastighetsregister i utlandet, varför det kan tänkas att skatteverket aldrig får reda på att det skett en avyttring.

I de länder som inte beskattar kapitalvinst på bostäder har skattemyndigheten, enligt samma princip som i fallet med beskattning av

---

<sup>139</sup> Jämför Nilsson, s. 540 samt 5 kap. 2, 3 och 5 §§ TL.

<sup>140</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 735.

<sup>141</sup> Prop. 2006/07:19, s. 37.

<sup>142</sup> Prop. 2006/07:19, s. 37 f.

ränta i Luxemburg, ingen anledning att efterforska om ett ägarbyte har skett. Däremot framhålls i förarbetena att nästan samtliga länder i EU/EES har eller håller på att bygga upp centrala fastighetsregister och att man via detta kan få reda på ägarbyte.<sup>143</sup> I förarbetena framgår också att de allra flesta länder har någon form av löpande beskattning på bostäder.<sup>144</sup> Om beskattning inte sker på kapitalvisten så sker troligen en löpande beskattning av bostaden så av denna anledning har den utländska skattemyndigheten skäl att ta reda på att det har skett ett ägarbyte. Vidare är det enligt art. 26 modellavtalet inget krav på att landet självt ska använda informationen det anmodas lämna ut.

## 6.1.5 Schablonintäkten

Elva (inklusive det nordiska) av skatteavtalen med stater inom EU innehåller en artikel om indrivning. I de fall art. 27 i skatteavtalet är begränsad till att gälla endast skatter som omfattas av avtalet kan indrivning av schablonintäkten inte begäras med hjälp av skatteavtalet. I praktiken är dessa bestämmelser också begränsade till att gälla endast skatter som omfattas av skatteavtalet samt till dessa skatter hänförliga räntor.<sup>145</sup>

Möjligheten kvarstår då att begära indrivning med hjälp av indrivningsdirektivet. Beloppsgränsen är satt till minst 1 500 euro vilket motsvarar ca 13 900 SEK.<sup>146</sup> I Finlands-målet uppgick schablonintäkten som skulle tas upp i inkomstslaget kapital till 12 454 kr och i Englands-målet till 7 130 kr. Det framgår direkt att summan i Englands-målet inte är tillräcklig för att få begära handräckning. Betalar den skattskyldige inte frivilligt skatten får Skatteverket vänta med att begära indrivning till år två då summan blivit tillräckligt stor. Om preskription inträtt enligt indrivningsdirektivet avgörs enligt svensk rätt. En skattefordran preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår den förföll till betalning.<sup>147</sup> Fordran kommer inte att hinna preskriberas innan summan är tillräckligt stor men en begäran om handräckning kan som regel komma att få skjutas upp.

Hade schablonintäkten omfattats av skatteavtalen finns det ingen minimum summa för att begära handräckning. I vart fall hade summan i det nordiska skatteavtalet, 2 500 kr, utgjort en betydligt lägre gräns att komma över. Dock får inte den administrativa börda som uppstår vara klart oproportionerlig i förhållande till de förmåner den sökande staten erhåller. Vilken summa det i det här fallet rör sig om framgår inte, 2 500 kr som anges i det nordiska skatteavtalet kan kanske tjäna som riktmärke. Men med

---

<sup>143</sup> Prop. 2006/07:19, s. 36.

<sup>144</sup> Detta framgår i prop. 2007/08:27, s 86 f., i samband med att den statliga fastighetskatten avskaffas för utländska privat bostäder bl.a. av den anledningen att den utländska skatten ska frånräknas den svenska och att den svenska skatt som då till slut erläggs blir mycket blygsam eftersom i de allra flesta fall utgår det någon form av utländsk skatt på bostaden som motsvarar den svenska.

<sup>145</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 735.

<sup>146</sup> Räknat enligt Forex valutaomvandlare 2011-03-15.

<sup>147</sup> Lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.( SPL) 3 §. Skatteverket kan ansöka om förlängning hos förvaltningsrätten 7 § SPL.

tanke på att endast ett fåtal skatteavtal innehållt en artikel om indrivning kommer indrivningsdirektivet att bli det i praktiken mest använda instrumentet.

## 6.2 Dubbelbeskattning

### 6.2.1 Uppskovsbeloppet

När uppskovet återförs till beskattning kommer det att uppstå juridisk dubbelbeskattning i de fall den skattskyldiges nya hemviststat också beskattar kapitalvinst vid avyttring av bostäder. Art. 13 ger ingen av de avtalslutande staterna exklusiv rätt att beskatta inkomsten.<sup>148</sup> Sverige kommer att vilja beskatta den del av kapitalvinsten som utgörs av uppskovet i egenskap av källstat och hemviststaten i egenskap av att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig där i och med sin hemvist.

Uppskovet medför att en del av beskattningen på kapitalvinsten skjuts upp genom att tidpunkten för beskattningen skjuts framåt i tiden. Det behöver därför inte röra sig om s.k. timing mismatch eftersom Sverige och den andra staten troligen båda kommer att vilja beskatta inkomsten samtidigt vid avyttringen. Möjligen kan det tidsmässigt röra sig om viss diskrepans om den ena staten beskattar vinsten vid kontraktsdatum och den andra när betalning sker.<sup>149</sup> Oavsett så ska hemviststaten undanröja dubbelbeskattningen genom att antingen undanta inkomsten eller avräkna den på den skatt som tas ut på samma realisationsvinst. Uppstår det ingen vinst utan en förlust så får det svenska uppskovsbeloppet dras från denna förslut.

Som exempel kan nämnas art. 22 *om undvikande av dubbelbeskattning* i skatteavtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland. Svensk skatt som tas ut i överensstämmelse med detta avtal ska Storbritannien avräknas den skatt som tas ut på samma inkomst eller realisationsvinst.<sup>150</sup>

I de fall arv, testamente och gåva likställs med avyttring kan det uppstå s.k. kvalifikationskonflikt då transaktionen bedöms olika till följd av att den interna rätten ser olika ut i de båda staterna. Sverige kommer att klassificera rättshandlingen som en avyttring emedan den andra staten klassificerar rättshandlingen som arv, testamente eller gåva. Om den andra staten beskattar mottagaren för dessa transaktioner uppstår inte juridisk dubbelbeskattning enligt definitionen i modellavtalet. Uppskovet ska beskattas hos den som ”avyttrar” bostaden och inte den som mottar gåvan, arvet osv. De båda staterna kommer inte att beskatta samma skattskyldig för samma skatteobjekt.

---

<sup>148</sup> Kommentaren till art. 23 A och 23 B, nr. 3 och nr. 6.

<sup>149</sup> Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 573.

<sup>150</sup> Lagen (1983:898) om dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland.

I exemplet med Danmark uppkommer ingen dubbelbeskattning enligt modellavtalets definition på dubbelbeskattning eftersom gåvogivaren kommer att bli beskattad för återfört uppskov och gåvomottagaren kommer att bli antingen inkomstbeskattad eller få betala en avgift. Samma skattskyldig kommer därför inte att bli beskattad för en och samma inkomst. Däremot blir skatteobjektet till viss del dubbelbeskattat. Det uppstår s.k. ekonomisk dubbelbeskattning.

I kommentaren framgår hur situationen ska hanteras om juridisk dubbelbeskattning uppstår till följd av att staterna klassificerar samma inkomst på olika sätt och därför tillämpar olika fördelningsartiklar.<sup>151</sup> Ekonomisk dubbelbeskattning däremot faller utanför tillämpningsområdet för metodartikeln och modellavtalet saknar en direkt verkande regel i den här situationen. Situationen kan möjligen lösas genom att de behöriga myndigheterna ingår en ömsesidig överenskommelse.<sup>152</sup>

## 6.2.2 Schablonintäkten

Vad gäller schablonintäkten anser jag att det inte kan bli tal om någon dubbelbeskattning varken i juridisk eller ekonomisk mening. Eftersom uppskavsbeloppet är en inkomst hänförlig enbart till Sverige och den andra staten inte kan ha motsvarande anspråk på att ta ut en ränta på denna skattecredit kommer endast en stat att vilja beskatta inkomsten. Schablonintäkten är en fiktivt skapad intäktspost som inte kan ha någon motsvarighet i det andra landet.

Klaganden i Finlands-målet anger till stöd för sin talan att schablonintäkten utgör dubbelbeskattning då hennes nuvarande bostad tas upp till taxering i Finland. Förvaltningsrätten bemöter inte påståendet närmare. Att löpande beskattning sker av fastigheten i den andra staten kan inte anses som dubbelbeskattning då samma inkomst inte beskattas. Schablonintäkten avser att räntebelägga uppskavsbeloppet emedan den löpande beskattningen avser att beskatta själva boendet. Löpande beskattning av boendet sker också i Sverige oberoende av om den skattskyldige också har ett uppskavsbelopp som det utgår ränta på.

## 6.3 En jämförelse med utformningen av andra exitskatteregler

### 6.3.1 Uttagsbeskattning 22 kap IL

De materiella reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL har inte ändrats. Istället har ett nytt kapitel, *17 a Anstånd vid uttagsbeskattning*, införts i SBL. Reglerna innebär att om det sker uttagsbeskattning enligt

---

<sup>151</sup> Kommentaren till art. 23 A och 23 B, nr. 32.1-32.7.

<sup>152</sup> Art. 25 p. 3 modellavtalet samt skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010, s. 627.



bestämmelserna i 22 kap. 5 § p. 4 eller p. 5 IL får efter ansökan den som är obegränsat skattskyldig anstånd med inbetalning av skatten. Beskattningstidpunkten är fortfarande den samma. Skattebeloppet fastställs i samband med utflyttningen vilket innebär att beskattning sker av en latent värdeökning som ännu inte är realiserad. Det är endast inbetalningen av skatten som har skjutits upp till ett senare tillfälle. Genom att utforma reglerna på detta sätt undviks skatteavtalen eftersom man har valt att förlägga beskattningen till en tidpunkt omedelbart innan hemvistbytet anses ha ägt rum. Inkomsten anses därför ha uppkommit före det blir aktuellt att tillämpa skatteavtalen.<sup>153</sup>

Valet av denna metod får ses mot bakgrund av att Sverige efter utflyttningen inte längre kan hävda beskattningsrätt till inkomsten. Omständigheterna i Malta-målet var sådana att ett maltesiskt ägt svenskt bolag som bedrev fastighetsförvaltning i Storbritannien avsåg att omorganisera sin verksamhet på så vis att företagsledningen flyttades till Malta. Efter omorganisationen ansågs bolaget ha skatterättslig hemvist på Malta. Bolaget kom heller inte att ha kvar något fast driftställe i Sverige som i så fall enligt art. 7 i modellavtalet hade gett Sverige rätt att beskatta inkomst hänförlig till detta. (Uttagsbeskattning hade troligen under dessa förhållanden aldrig utlösts eftersom skattesubjektet fortfarande varit skattskyldigt i Sverige.) Storbritannien var nu skatterättsligt att anse som tredje land och rätten att beskatta inkomst från tredje land tillfaller enligt art. 13.5 exklusivt hemviststaten som i fallet blev Malta.

Det framgår av kommissionens meddelande om exitskatter<sup>154</sup> att fler EU-medlemsländer valt samma synsätt som Sverige dvs. att se händelsen som enbart en inhemsk transaktion på vilken skatteavtal inte är tillämplig. Denna lagtekniska konstruktion hade kunnat väljas även för utformningen av uppskovsreglerna. Själva beskattningen vid utflyttningstillfället strider inte mot EU-rätten. Gemensamt för exitskatteregler är att de syftar till att beskatta värdestegring som uppkommit inom det egna landet. Det framgår dels av N-målet dels av kommissionens meddelande om exiskatter att det inte finns någonting som hindrar en medlemsstat att utöva sin beskattningsrätt på den inkomst som den anser hänförlig till sitt territorium.<sup>155</sup>

Anledningen till att lagstiftaren inte utformat reglerna om uppskov på samma sätt som reglerna om uttagsbeskattning måste vara att det finns en möjlighet att hävda beskattningsrätt till uppskovsbeloppet enligt modellavtalet art. 13. Hade uppskovsreglerna utformats som reglerna om uttagsbeskattning hade man ändå fått utforma dem så att de tog hänsyn till eventuell förlust vid avyttringen. Detta framgår av dels av N-målet<sup>156</sup>, dels

---

<sup>153</sup> Prop. 2009/10:39, s. 14.

<sup>154</sup> Kommissionens meddelande om exitskatter, se avsnitt 2.2. Se även de Lasteyrie-målet p. 65.

<sup>155</sup> Se N-målet framförallt p. 41 och p. 48-50 där det framgår att det inte är betungande att beskattningen sker vid utflyttningstillfället.

<sup>156</sup> Se p. 37 och p. 54-55.

av kommissionens meddelande om exiskatter.<sup>157</sup> Medlemsländerna är skyldiga att iaktta gemenskaprätten när de utövar sin behörighet att lagstifta om frågor som rör direkta skatter.<sup>158</sup> Reglerna om uttagsbeskattning tar i dagsläget inte hänsyn till värdenedgång efter utflyttningsstillfället och reglerna har av denna anledning kritiserats.<sup>159</sup>

Det är vidare oklart om utflyttningskatteregler faller in under tillämpningsområdet för skatteavtal eller inte. Skatteavtalen är inte anpassade för att tillämpas på redan realiserad inkomst. I doktrinen ges uttryck för båda möjligheterna. Ett synsätt är att de inte gör det i de fall skatteavtalen ingicks före regeln trädde i kraft. Ett annat är att de kan ses som skatt på värdestegring i enlighet med art. 2 modellavtalet. Men förekomsten av denna formulering behöver inte nödvändigtvis vara med i avtalet för att utflyttningskatter ska omfattas. I stället kan de subsumeras under uttrycket ”skatter på inkomst och förmögenhet” då det ligger i modellavtalets natur att det ska tolkas så extensivt som möjligt.<sup>160</sup>

Jag tycker därför att utifrån en jämförelse med reglerna om uttagsbeskattning så är det att föredra att låta reglerna om uppskov fortsättningsvis vara utformade som de är idag. För det första ”vinner” man ingenting på att utforma dem annorlunda, för till skillnad från situationen i Malta-målet så kan Sverige med störta sannolikhet hävda beskattningsrätt till inkomsten efter utflyttningen. För det andra är reglerna utformade så att de tar hänsyn till värdenedgång. För det tredje så kan dubbelbeskattningen lösas med hjälp av de väl etablerade principerna som ligger till grund för bestämmelserna i skatteavtalen. Vilket kan jämföras med den situation som uppstår vid uttagsbeskattning där metodartikeln inte kan användas.

Om det uppstår dubbelbeskattning när två medlemsstater väljer att utöva sin rätt att beskatta samma inkomst är det ett krav från EU kommissionen att medlemsstaterna undanröjer denna dubbelbeskattning.<sup>161</sup> Något som också indirekt framgår av N-målet p. 49. Det uppstår ingen dubbelbeskattning vid uttagsbeskattningstillfället. Eventuell dubbelbeskattning uppstår istället först när tillgångarna säljs om vinsten också beskattas i det nya hemvistlandet. I propositionen föreslås att situationen får lösas när anståndet omprövas eller genom ömsesidigöverenskommelse enligt skatteavtal.<sup>162</sup>

### 6.3.2 Personaloptioner

EU kommissionen föreslår i sitt uttalande om exitskatter att medlemsländerna kan undanröja dubbelbeskattning genom att komma

---

<sup>157</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>158</sup> Se de Lasteyrie-målet p. 44 och N-målet p. 33 samt däri gjorda hänvisningar.

<sup>159</sup> Se framförallt Franck, Lars, *kommentar till propositionen om betalningsanstånd i samband med uttagsbeskattning m.m.*, SvSkt 2010:1, s. 31.38.

<sup>160</sup> Nelson, Maria, *Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, Visby, MercurIUS Förlags AB, 2010, s. 425 ff.

<sup>161</sup> Se kommissionens meddelande om exiskatter, avsnitt 2.2.

<sup>162</sup> Prop. 2009/10:39, s. 32-34. Anstånd beviljas för ett år åt gången och efter omprövning kan nytt anstånd beviljas, 17 a kap. 8 § SBL.

överens om att föreleda beskattningsrätten mellan sig t.ex. genom att dela rätten att beskatta inkomsten efter hur lång tid den skattskyldiga varit bosatt i respektive medlemsland. Detta kan i sin tur kräva ändring av existerande dubbelbeskattningsavtal.

Ett exempel på detta dvs. där modellavtalet har anpassats till att dela upp inkomsten mellan de avtalsslutande staterna utifrån hur länge den skattskyldige varit bosatt i respektive medlemsland är bestämmelserna om personaloptioner. Efter att reglerna om avskattning av personaloptioner i 10 kap. 11 §§ 2 st. 2 men. IL underkänts av EU-domstolen ändrades reglerna så att andra meningen togs bort. Även om personen flyttar utomlands kommer beskattning nu att ske enligt huvudregeln som innebär att beskattningen sker när rätten utnyttjas eller överlåts. Begränsat skattskyldiga som är anställda och arbetar i Sverige är skattskyldiga i Sverige för personaloptioner som är hänförliga till arbete utfört i landet.<sup>163</sup>

Art. 15 i modellavtalet, *enskild tjänst*, behandlar inkomst av anställning. Huvudregeln är att endast hemviststaten beskattar inkomsten. Utförs arbete i den andra avtalsslutande staten har dock denna andra stat (källstaten) rätt att beskatta ersättning som uppbärs för detta arbete. Detta gäller oavsett när inkomsten utbetalas eller annars görs tillgänglig. Det framgår genom uttrycklig exemplifiering i kommentaren till art. 15 att personaloptioner ska anses utgöra inkomst av anställning. Även i svensk rätt likställs personaloptioner med ersättning för arbete. Till vilket arbete en förmån av personaloption ska anses hänförlig får avgöras i det enskilda fallet. Till hjälp finns i kommentaren flera punkter att utgå ifrån. Detta innebär att kan det klarläggas att personaloptionerna anses som inkomst intjänad i Sverige tillerkänns Sverige också beskattningsrätten även efter utflyttningen.<sup>164</sup>

Problemet med beskattningsrätten till personaloptioner har alltså kunnat lösas med hjälp av modellavtalet och däri etablerade principer för fördelning av beskattningsrätten. Detta har gjorts med utgångspunkt från var inkomsten anses upparbetad. I de fall en inkomst faller under en fördelningsartikel i modellavtalet går det att undanröra dubbelbeskattningen med hjälp av metodartikeln. Att modellavtalet i det här fallet har anpassats till de nya förutsättningarna talar för att beskattningsrätten av uppskovsbeloppet också kan lösas inom ramen för modellavtalet. I likhet med personaloptioner, och mot bakgrund av kommissionens uttalande om fördelning av inkomsten länderna emellan, är det lätt att fördela uppskovsbeloppet utifrån var det anses intjänat, eller i det här fallet var värdeökningen ska anses upparbetad. Summan på uppskovsbeloppet är redan uträknad och den kan endast bli mindre efter utflyttningstillfället.

Rent hypotetisk borde det finnas en gemensam vilja bland EU-medlemsländerna att utarbeta fördelningsgrunder för olika slags inkomst länderna emellan. Alla EU-medlemsländer befinner sig samma situation,

---

<sup>163</sup> 5 § SINK.

<sup>164</sup> Det är värdeökningen mellan förvärv och utnyttjande av optionerna som anses som inkomst av tjänst. Efter utnyttjandet beskattas realisationsvinsten enligt art. 13.

nämmligen att de inte längre kan använda sig av exiskatteregler och att de är beroende av det nya hemvistlandet för att driva in skatten i de fall den skattskyldige inte frivilligt betalar den. Utvecklingen av modellavtalet sker i mångt och mycket genom att ny praxis etableras mellan de avtalslutande staterna. Så kommer det att vara också i fallet med exiskattreglerna i allmänhet och reglerna om uppskov i synnerhet. Därför kommer Sveriges beskattningsanspråk på uppskopsbelopp respektive schablonintäkt att bli beroende av den andra avtalslutande statens inställning och tolkning av skatteavtalet.

## 6.4 Sammanfattande och avslutande kommentar

Vad gäller uppskovet och schablonintäkten kan utifrån en partorienterad tolkning Sveriges partsavsikt vid ingående av avtal efter reglernas tillkomst sägas vara att uppskov faller in under skatteavtalens tillämpningsområde emedan schablonintäkten inte gör det. Att uppskovet omfattas och att Sverige också gör anspråk på beskattningsrätten får anses komma till uttryck i förarbetena. Att schablonintäkten inte gör det har endast Skatteverket och Förvaltningsrätten kommit fram till. Högsta förvaltningsrätten har ännu inte sagt sitt i frågan och rättsläget kan därför inte anses som klarlagt.

Modellavtalet förutsätts vara så dynamiskt som möjligt för att undvika att staterna ska behöva omförhandla sina skatteavtal så fort de interna skattereglerna ändras. Staterna uppmanas samtidigt också att informera varandra om väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning. Kanske är de senare en tillräcklig åtgärd för att skapa ett klarare rättsläge om tillämpningen av skatteavtal på uppskov respektive schablonintäkt. Kanske är det dags att se över de svenska skatteavtalen och för tydlighetens skull uttryckligen lägga till uppskov och samtidigt också lägga till, eller inte lägga till, schablonintäkt i uppräknningen av vilka skatter som avtalet ska tillämpas på i art. 2.

Ett av de främsta syftena med skatteavtal är att fördela beskattningsrätten. Fördelningen av beskattningsrätten kan kringgås genom att en stat urholkar avtalet genom att ändra innebörden av begrepp som inte är klart definierade i avtalet. För att undvika att Sveriges beteende uppfattas på detta sätt av andra stater är det också önskvärt att skatteavtalen inte kringgås.

I och med EU:s och EU-domstolens allt mer genomgripande inflytande på den nationella skatterätten ökar komplexiteten i både den nationella och internationella skatterätten. Den nationella och internationella skatterätten kan inte längre ses som två från varandra skilda system. Skatteavtalen kan inte förväntas klara hur många ändringar i de interna skattesystemen som helt utan att faktiskt behöva ändras. I viss mån tycker jag att de ändringar som skett av art. 26 och 27 modellavtalet, till att omfatta även skatter som

inte faller under någon av avtalets fördelningsartiklar, kan ses som ett försök att anpassa modellavtalet till dessa nya förutsättningar.

Kommentarerna till de olika artiklarna har blivit allt rikligare. I art 13 modellavtalet betonas att det inte förutsätts skapa några problem om staten som har beskattningsrätten utövar denna senare än när beskattningsanspråket uppstod. Dessa ändringa och tillägg i modellavtalet ska kanske ses mot bakgrund av att EU-rätten tvingar fram nya nationella skattesystem eftersom medlemsländerna inte längre kan använda sig av exitskatteregler. Samtidigt kvarstår problemet med att länderna önskar beskatta den värdestegring på tillgångar och kapital som upparbetats i det egna landet.

Detta i sin tur ställer högre krav på den nationella lagstiftaren. Det är anmärkningsvärt hur lite uppmärksamhet som ägnas åt den svenska beskattningsätten till schablonintäkten i propositionen vid införandet. Reglerna införs i princip utan att man vet om Sverige kommer att ha beskattningsrätt till inkomsten. Med tanke på de tillämpnings- och kontrollproblem som är förknippade med beskattningsrätten och indrivningen av de utländska schablonintäkterna kan det ifrågasättas om införandet av schablonintäkten, med vetskapen om att den även skulle gälla för utländska uppskov, var särskilt genomtänkt.

Att ha olika regler för svenska och utländska uppskov är i princip otänkbart då detta säkerligen skulle strida mot EU-rätten. I vart fall om reglerna är att uppfatta som mer betungande. Alternativet är då att ändra reglerna om uppskov eller endast reglerna om schablonintäkt vilket det förefaller finnas ett större behov av. En höjd kapitalvinstbeskattning vid den slutliga avyttringen skulle kunna kompensera, i alla fall delvis, för avskaffandet av schablonintäkten.

Schablonintäkten infördes för att finansiera avskaffandet av fastighetskatten. Samtidigt som man införde den kommunala fastighetsavgiften avskaffades svensk fastighetskatt på utländska bostäder bl.a. därför att dessa ansågs ha liten anknytning till Sverige och att skatteintäkterna till följd av avräknande blev ytterst blygsamma. Det kan därför vara intressant att påpeka att lagstiftaren i en vända avskaffar fastighetskatten för utländska bostäder av nyss nämnda skäl, samtidigt som man påför dem schablonintäkten som är uttalat tänkt att ersätta förlorade skatteintäkter till följd av avskaffandet av fastighetskatten. Detta innebär att de utländska fastighetsägarna är med och finansierar införandet av den svenska kommunalavgiften trots att de inte får någon ”glädje” av denna, med vilket jag syftar på den sänkta löpande beskattningen av boende.<sup>165</sup>

En annan aspekt är också att skatteintäkterna som de utländska uppskoven genererar måste vara högst begränsade och ställt mot Skatteverkets och Kronofogdemyndighetens hanterings- och administrationskostnader undrar

---

<sup>165</sup> Se prop. 2007/08:27, framförallt s. 86 ff.

jag om summan resulterar i ett särskilt stort överskott i statsfinanserna. De blygsamma intäkterna är kanske också det som göra att det är av mindre betydelse om Sverige får beskatta inkomsten eller inte. Om den skattskyldige ”slipper” betala schablonintäkt så får man ställa sig frågan hur många skattskyldiga skulle då se detta som en sådan fördel att de skulle vilja vidta skatteplanerande åtgärder – vilket i det här fallet betyder flytta sin bostad utomlands – för att undkomma beskattningen? Med andra ord hur många vill flytta sig och kanske hela sin familj till ett nytt land med allt vad det innebär i form av att skaffa nytt arbete, barnomsorg och skola till barnen osv. Man flyttar nog inte gärna sin bostad bara för att spara några tusenlappar om året om man inte har något jobb osv. Risken för omfattande ”skatteplanering” framstår därför troligen inte som direkt överhängande.

Det kan erinras om att skatteflykt inte godtas som rättfärdigandegrund av EU-domstolen om målet kan uppnås med mindre betungande eller mindre begränsade åtgärder. EU-domstolen uttalar i de Lasteyrie-målet att det inte går att grunda en allmän presumtion om skatteflykt eller skattebedrägeri på den omständigheten att en fysisk person flyttar sin hemvist till en annan medlemsstat. Inte heller godtas minskade skatteintäkter som en medlemsstat drabbas av till följd av att en person byter hemvist som rättfärdigandegrund.<sup>166</sup>

Avslutningsvis kan sägas följande. Ett av de främsta syftena med EU och de fyra friheterna är att folk lättare ska kunna arbeta och bosätta sig utomlands. De fyra målen från Förvaltningsrätten vittnar om att människor också gör detta, och då tar svenska uppskov med sig. Beskattningsrätten till uppskovsbeloppet och schablonintäkten bör därför lösas. Enligt mig bör Sverige kunna hävda beskattningsrätt till uppskovsbeloppet och därmed också kunna begära indrivning av skatten av den andra staten. I de fall det uppstår juridisk dubbelbeskattning kan situationen lösas med hjälp av skatteavtalet. I de fall det uppstår ekonomisk dubbelbeskattning får situationen lösas från fall till fall, förslagsvis genom s.k. ömsesidig överenskommelse. Om schablonintäkten ska omfattas av skatteavtalen och vilken stat som då får beskattningsrätten, eller om den inte ska omfattas av skatteavtalen, är enligt mig en öppen fråga och det finns inget självklart svar. Som jag visat ovan så går det att argumentera i båda riktningarna. Tillerkänns Sverige beskattningsrätten återstår till sist ändå de problem som pekats på ovan med att driva in skatten.

---

<sup>166</sup> de Lasteyrie, p. 51-52 samt p. 60.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Bet. 2007/08:SkU10.

Prop. 2006/07:19. Ändrade regler för uppskovs med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad.

Prop. 2007/08:152. Slopad avskattning för personaloptioner.

Prop. 2009/10:24. Beskattning av andelsbyten vid utflyttning.

Prop. 2009/10:33. Vissa fastighetsrättsliga frågor.

Prop. 2009/10:39. Anstånd med inbetalning av skatt i samband med uttagsbeskattning m.m.

## Litteratur

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm, Juristförlaget JF AB.

Lang, Michael (ed.), *Tax Treaty Interpretation*, Kluwer Law International, Hague, 2001. Cit. Lang.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm 1994. Cit. Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt.

Michelsen, Aage. m.fl., *Lærebog om indkomstskat 13*: utg., Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, Denmark, 2009.

Nelson, Maria, *Utflyttning av aktiebolag – en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*, Visby, MercurIUS Förlags AB, 2010. Cit. Nelson.

Nilsson, Lars, *Nya regler om uppskov vid bostadsbyten*, SvSkt 2006:8, s. 534544. Cit. Nilsson.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 4 uppl., Prose Design och Grafik, Lund 2006.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2009. Cit. Påhlsson.

Ståhl, Kristina och Persson Ö., Roger, *EG-skatterätt*, 3 uppl., Iustusförlag AB, Uppsala 2006. Cit. Ståhl.

Vogel, Klaus, *Double Taxation conventions*, 3 uppl., Kluwer International Law, London 1997. Cit. Vogel.

## Artiklar

Franck, Lars, *kommentar till propositionen om betalningsanstånd i samband med uttagsbeskattning m.m.*, SvSkt 2010:1, s. 31.38.

Lindencrona, Gustaf, *Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt*, SvSkT 1992:3.

*Nytt skatteavtal med Schweiz*, Infotorg, publicerad 28 februari 2011.

## Material från Skatteverket

Skatteverkets handledning för internationell beskattning 2010. (2010-10-10)

Skatteverkets ställningstagande: 2007-12-20, dnr 131 745783-07/111.

*Tillämpning av skatteavtal på schablonintäkt på uppskovsbelopp*

**Material från EU**

Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies,  
19.12.2006, COM(2006) 825 final



# Rättsfallsförteckning

## Regeringsrätten

RÅ 1986 ref. 162, Englands-målet

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1995 not. 60.

RÅ 1996 ref. 84, Luxemburg-målet

RÅ 2004 not. 59, Peru-målet.

RÅ 2008 ref. 30, Malta-målet

RÅ 2008 not 70, personaloptions-målet

RÅ 2008 not 71, andelsbytes-målet

## Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom meddelad 2010-05-24, mål nr. 21725-10 (Finlands-målet)

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom meddelad 2010-06-17, mål nr. 24464-10 (Storbritannien- målet)

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom meddelad 2010-06-17, mål nr. 25753-10 (Spanien)

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom meddelad 2010-06-17, mål nr. 25891-10 (Spanien)

Förvaltningsrätten i Stockholm, dom meddelad 2010-06-17, mål nr. 29407-10 (Tjeckien)

## Skatterättsnämnden förhandsbesked

Inkomstskatt: *Uppskovsränta – retroaktivitet*, meddelat: 2010-12-03, dnr 37-09/D.

Inkomstskatt: *"Tioårsregeln" i 3 kap. 19 § IL*, meddelat: 2009-12-22, dnr 43-09/D,

Inkomstskatt: *"Tioårsregeln" i 3 kap. 19 § IL*, meddelat: 2009-12-22, dnr.131-08/D.'

Inkomstskatt: *"Tioårsregeln" i 3 kap. 19 § IL*, meddelat 2009-04-02, dnr 73-08/D.

## EU-domstolen

Mål C-9/02 *de Lasteyrie*, domstolens dom den 11 mars 2004

Mål C-470/04 *N*, domstolen dom den 7 september 2006

Mål C-104/06, domstolen dom den 18 januari 2007