



JURIDISKA FAKULTETEN
Ferhat Cetinkaya

Beskattning av gränsöverskridande royaltybetalningar

Ferhat Cetinkaya
Examensarbete juristprogrammet
Termin för examen: VT 2015

Handledare: Mats Tjernberg

Innehåll

BESKATTNING AV GRÄNSÖVERSKRIDANDE ROYALTYBETALNINGAR	2
INNEHÅLL	3
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Ämnet	7
1.2 Syfte och frågeställningar	10
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Metod	10
1.5 Disposition	10
2 BAKGRUND TILL BESKATTNINGEN AV ROYALTY	11
2.1 Delaktighetstanken som grund för skattskyldighet	11
2.1.1 Delaktighetstankens tillkomst	12
2.1.2 Kritik mot delaktighetstanken som grund för skattskyldighet	13
2.1.3 Delaktighetstanken ur ett internationellt perspektiv	15
3 GÄLLANDE SYSTEM FÖR BESKATTNING AV ROYALTY TILL UTLÄNDSLÄ MOTTAGARE	20
3.1 Avgränsningen av skattskyldigheten	20
3.1.1 Royalty som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet	20
3.1.2 Royalty eller tillhandahållande av tjänster?	22
3.1.3 Distinktionen mellan immateriella och materiella tillgångar	25
3.1.4 Upplåtelse eller överlåtelse	26
3.1.5 Royalty eller periodvis utgående avgift	27
3.1.6 Undantag från beskattning enligt IL	31
4 ROYALTY I SKATTEAVTALS RÄTTEN	33
4.1 Situationer då dubbelbeskattning kan uppstå för inkomst av royalty	33
4.2 Artikel 12 om royalty i OECD:s modellavtal	36
4.2.1 Fördelning av beskattningsrätten	36
4.2.2 Royaltybegreppet	37

4.3	Royaltyartikelns tillämpningsområde	39
4.3.1	Artikel 12 i förhållande till artikel 13	40
4.3.2	Artikel 12 i förhållande till artikel 7	41
4.4	Royaltybetalningar för know-how	43
4.4.1	Definition av know-how	43
4.4.2	Distinktionen mellan know-how och tillhandahållande av tjänster	46
4.5	Royaltybetalningar för datorprogramvara	49
4.5.1	Upphovsrätten och datorprogram	50
4.5.2	Frågor att ta i beaktande vid klassificering av betalningar för datorprogram	51
4.5.3	Transaktionens rättsliga innebörd	52
4.5.4	Klassificering av transaktioner som innefattar datorprogram	59
5	SAMMANFATTANDE KOMMENTARER OCH ANALYSFEL! BOKMÄRKET ÄR INTE I	
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	65
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	69

Sammanfattning

Utländska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige för ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella och immateriella tillgångar utnyttjas, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe i Sverige. Beskattningsrätten av utgående royaltybetalningar baseras således på källstatsprincipen, dvs. det finns en anknytning mellan skatteobjektet och Sverige. Tanken bakom att beskatta royalties är att mottagaren anses vara så delaktig i utbetalarens verksamhet att han därigenom får ett eget fast driftställe i Sverige. Denna s.k. delaktighetstanke har stor betydelse för skattskyldighetens uppkomst och omfattning. Utformningen av delaktighetstanken har emellertid gett upphov till tillämpningsproblem av olika slag. Ett annat problem i anknytning här till är frågan om den närmare innebörden av uttrycket royalty i svensk skattelagstiftning. Någon entydig och utömmande definition av begreppet royalty finns inte i Inkomstskattelagen.

Avgränsningen av royalty mot andra inkomstslag än näringsverksamhet är avgörande för om skattskyldighet föreligger i Sverige. Det är därför viktigt att transaktioner avseende överföring av immateriella tillgångar kan definieras enligt intern rätt. I samband härmed aktualiseras en rad definitions- och klassificeringsproblem som måste lösas i ett vidare internationellt sammanhang. I annat fall kan den situationen uppstå att gränsöverskridande royaltybetalningar blir föremål för internationell dubbelbeskattning. Vägledning kan här hämtas ur OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. I artikel 12 i modellavtalet, som behandlar inkomst av royalty, ges en definition av begreppet royalty. En viktig fråga vid tillämpningen av skatteavtal som medger delad beskattningsrätt till royalty, är hur man drar gränsen mellan artikel 12 och andra artiklar som fördelar beskattningsrätten till hemviststaten. I kommentaren ges ingående vägledning för att undvika att transaktioner avseende överföring av immateriella tillgångar klassificeras olika i olika länder.

Förkortningar

A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
ANBPPI	Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle
AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
FR	Förvaltningsrätten
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JIPR	Journal of Intellectual Property Rights
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
NTRC	Nordic Tax Research Council
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKV	Skatteverket
SvSkT	Svensk skattetidning
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Tax: intendenten	Taxeringsintendenten
USITC	United States International Trade Commission
WBG	World Bang Group

1 Inledning

1.1 Ämnet

Immateriella tillgångar har genom övergången till en kunskapsbaserad ekonomi blivit en viktig del i det ekonomiska värdeskapandet. Patent, varumärken, upphovsrätt, mönsterrätt och know-how etc., har därmed fått ökad betydelse för ekonomisk aktivitet och utveckling och utgör idag strategiskt viktiga konkurrensmedel för kommersiella aktörer som agerar på en alltmer konkurrensutsatt internationell marknad.¹ Denna tendens avspeglas tydligt i den internationella exportstatistiken för immaterialrättsligt relevanta varukategorier.² Immaterialrätternas roll i det internationella handelsutbytet har ytterligare stärkts genom framväxten av en internationell handel med digitala produkter och tjänster (direkt elektronisk handel). Ett antal studier under senare år tyder på en fortsatt kraftig tillväxttakt i den internationella handeln med digitala produkter och tjänster som innehåller och förmedlar immaterialrättsligt skyddat material. En allt större del av denna handel avser licenshandel.³

Under de senaste årtiondena har licenshandeln blivit en allt viktigare internationell transaktion och utgör idag en betydelsefull och växande andel av det totala internationella handelsutbytet. En viktig orsak till ökningen har b.la. varit den snabbt växande volymen och mängden internationella transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Licenshandeln inom multinationella företag beräknas utgöra två tredjedelar av den samlade internationella licenshandeln.⁴ Sedan i början av 1990-talet har den internationella licenshandeln ökat från 29 mdr USD år 1990 till 259 mdr USD år 2013, motsvarande en genomsnittlig årlig ökning på 10 %.⁵ Den ökande internationella licenshandeln har gjort den skatterättsliga behandlingen av gränsöverskridande royaltybetalningar till en betydelsefull fråga. Utvecklingen har emellertid även medfört negativa effekter som internationell dubbelbeskattning.⁶

En utländsk innehavare av en immateriell tillgång kan genom olika dispositioner överföra sin tillgång till en i Sverige hemmahörande eller bosatt person. I skattehänseende kan transaktionen b.la. betraktas som:

¹ OECD, Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation 2013 s. 270 ff., Burrone, Intellectual Property Rights and Innovation in SME:s in OECD countries, JIPR 2005 s 34 ff.

² WBG. World Development Indicators: States and Markets, 5.13, Science and technology. 2015., WBG. World Development Indicators: States and Markets, 5.12, The Information society. 2015.

³ USITC, Digital Trade in the U.S. and Global Economies, Part I 2013 s. 4-1 och där anförda källor.

⁴ OECD, Open Innovation in Global Networks 2008 s. 70 f.

⁵ UNCTAD, World Investment Report 2014 s. 40.

⁶ du Toit 1999 s. 15 f., IFA Cachiers, Lainoff och Vaish, General Report, The taxation of income derived from the supply of technology, 1997 s. 27 ff.

överlåtelse (dvs. en försäljning av ett varumärke, företagshemlighet eller dylikt), upplåtelse (licensiering, hyra av lös sak, leasing), vanlig näringsinkomst eller tillhandahållande av tjänster. Betalning för överföringen kan ske i många olika former. Enligt intern svensk skatterätt beskattas utländska mottagare för royalty och liknande ersättningar som utgår från Sverige för upplåtelse av immateriella tillgångar. Detta gäller oavsett om den utländske mottagaren har ett fast driftställe i Sverige. Denna begränsade skattskyldighet, som följer av källstatsprincipens tillämpning, avser närmare bestämt royalty och periodvis utgående avgift för upplåtelse av materiella och immateriella tillgångar. Beskattning sker enligt 13:11 IL i något av inkomstlagen näringsverksamhet eller tjänst. Avgränsningen till inkomstlaget näringsverksamhet sker med stöd av bestämmelserna i 6:11 2 st. IL. Bestämmelsen innebär att Sverige i egenskap av källstat beskattar sådan royalty eller periodvis utgående avgift som uppbärs av en begränsat skattskyldig juridisk person och som avser:

- rätten att utnyttja materiella och immateriella tillgångar
- om ersättningen ska hänföras till intäkt av näringsverksamhet och
- om ersättningen utgår från fast driftställe i Sverige.

Den svenska beskattningen av utländska mottagare för royalty och periodvis utgående avgifter aktualiserar en mängd problem.⁷ Ett särskilt problem i sammanhanget är hur man ska avgränsa vilka betalningar som ska omfattas av den begränsade skattskyldigheten. Detta är särskilt besvärligt när det gäller immateriella tillgångar. Avgränsningen av periodiska betalningar för upplåtelse av immateriella tillgångar mot andra inkomstlag än näringsverksamhet är komplicerad men viktig. Detta har sin grund i att den svenska beskattningen kan utebli helt beroende på till vilket inkomstslag en inkomst rätteligen är att hänföra. För en utländsk person, som uppbär inkomster från immateriella tillgångar belägna i Sverige, blir därmed skattekonsekvenserna beroende av hur transaktionen definieras enligt intern svensk skatterätt. Det är därför av stor vikt att den skatterättsliga hanteringen av olika klassificerings- och definitionssituationer följer vad som är internationellt vedertaget. Härigenom kan internationell dubbelbeskattning, skatteundandragande genom felaktig rubricering och oförutsebarhet undvikas.⁸

Definitions- och klassificeringsfrågor är endast knapphändigt behandlade i förarbeten och praxis. Den rättspraxis som finns på området är vidare av hög ålder och ger många gånger endast liten eller ingen vägledning för den skatterättsliga klassificeringen av olika transaktioner avseende immateriella tillgångar. Vägledning får istället hämtas från OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen.

⁷ Se Wiman, Beskattning av royalties mm till utlandet 1988 s. 165 ff., SOU 1999:79 s. 195 f., 205 ff., och 221., Kleist, Begreppet beneficial owner och dess relevans i svensk skatterätt 2013 s. 34 ff.

⁸ SOU 2002:47 s. 189.

För att undvika den dubbelbeskattning som uppstår när royalties blir föremål för beskattning i såväl utbetalarenstaten som i mottagarens hemviststat ingår stater skatteavtal. Nästintill alla Sveriges skatteavtal är baserade på OECD:s modellavtal.⁹ I OECD:s modellavtal finns en definition av begreppet royalty i artikel 12¹⁰ I artikeln fördelas beskattningsrätten till hemviststaten.¹¹ I vissa skatteavtal med höginkomstländer, stadgas emellertid en rätt för källstaten att ta ut skatt på royaltybetalningar.

Eftersom skatteavtal har en uppdelning i olika inkomstslag är det nödvändigt att hänföra en inkomst som är föremål för bedömning till någon av avtalets fördelningsartiklar. De flesta skatteavtal innehåller en särskild definition av begreppet royalty. Ett sådant skatteavtal innebär att royaltydefinitionerna i de avtalsslutande staternas interna rätt saknar betydelse vid avtalstillämpningen.¹² Det är därför viktigt att royaltydefinitionen i ett skatteavtal endast tillämpas i ett sådant sammanhang som omfattas av definitionen och inte tolkas utifrån vad motsvarande begrepp har för innebörd i de avtalsslutande staternas interna rätt.¹³ Det förhållandet att de flesta skatteavtal innehåller en uttömmande definition av begreppet royalty har inte förhindrat dubbelbeskattningen av royalties. Otaliga klassificeringskonflikter har uppkommit på grund av att olika stater har olika sätt att klassificera transaktioner avseende överföring av immateriella tillgångar. Problematiken har delvis sin grund i att skatteavtalen inte utesluter att termer som förekommer i royaltyartikeln tolkas utifrån de avtalsslutande staternas interna rätt.¹⁴ En sådan internrättslig tolkning av centrala skatteavtalstermer i royaltydefinitionen kan vara problematisk när staterna ska fastställa de rättigheter som avses i det aktuella skatteavtalets royaltyartikel.

Nya typer av immateriella rättigheter har skapat ytterligare oklarheter när det gäller tolkningen av artikel 12 i OECD:s modellavtal. Exempelvis har gränsöverskridande betalningar för upplåtelse av datorprogram givit upphov till otaliga klassificeringskonflikter.¹⁵ Ett annat viktigt problemområde rör den skatterättsliga klassificeringen av transaktioner avseende överföring av know-how.

I uppsatsen behandlas olika avgränsnings- och klassificeringsfrågor avseende den skattemässiga behandlingen av royalty och liknande ersättningar.

⁹ Källqvist och Köhlmark, Internationella Skattehandboken 2007 s. 24.

¹⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, July 2014.

¹¹ Artikel 12.3 innehåller ett undantag från huvudregeln för det fall mottagaren har ett fast driftställe i källstaten.

¹² Vogel 1997 s. 785.

¹³ Jmf. art. 3.2 i OECD:s modellavtal.

¹⁴ Vogel 1997 s. 786.

¹⁵ Heredia BFIT 2005 s. 225.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att undersöka huruvida den svenska beskattningen av utgående royaltybetalningar är konformt med de principer och klassificeringskriterier som rekommenderas av OECD för avgränsningen av royalty mot andra inkomstslag. Uppsatsen ämnar också redogöra för under vilka situationer som gränsöverskridande royaltybetalningar blir eller riskerar att bli föremål för internationell dubbelbeskattning.

1.3 Avgränsningar

I uppsatsens behandlas endast skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga personer. De skatteregler som gäller för svenska utbetalare behandlas alltså inte. Utländska mottagare av royalty anses bedriva näringsverksamhet i Sverige från fast driftställe om royaltyn betalas av någon som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här. Ersättningen behandlas alltså som inkomst från ett fast driftställe, vilket innebär att den skattskyldige är berättigad till avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsten. Problem som uppkommer när man ska fastställa nettoinkomsten behandlas inte i uppsatsen.

1.4 Metod

I uppsatsen används en rättsdogmatisk metod. Lagtext, förarbeten, doktrin samt rättspraxis analyseras för att besvara syftet. Detta under förutsättning att OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen kan betraktas som en rättskälla. Mot bakgrund av HFD:s avgörande i RÅ 1996 ref. 84 kan OECD-kommentarer tillmätas betydelse, trots att den inte är bindande för svenskt vidkommande. I uppsatsen används utöver OECD:s kommentar till artikel 12 i OECD:s modellavtal även olika artiklar från såväl svenska som internationella tidskrifter.

1.5 Disposition

I kapitel 2 redogörs för delaktighetstankens tillkomsthistoria, utformning, och funktion. I kapitel 3 behandlas avgränsningen av royalty mot andra inkomstslag än näringsverksamhet. I kapitel 4 behandlas royalty i skatteavtalsrätten. I kapitel 5 ges några sammanfattande slutsatser.

2 Bakgrund till beskattningen av royalty

2.1 Delaktighetstanken som grund för skattskyldighet

Att ta ut skatt på royaltybetalningar till utländska licensgivare är ett sätt för en stat att beskatta utländska licensgivares inkomster som har sin källa i den aktuella staten. Denna skattskyldighet grundar sig på källstatsprincipen, dvs. royalty och liknande ersättningar beskattas i den stat där utbetalaren äger hemvist eller där tillgången eller rättigheten som ligger till grund för royaltyn utnyttjas, och detta oavsett om mottagaren har ett fast driftställe i utbetalarstaten och betalning utgår på grundval av en rättighet eller tillgång som är hänförlig till det fasta driftstället. Eftersom en inkomst kan ha en stark ekonomisk anknytning till flera stater samtidigt är det viktigt att fastställa hur beskattningsrätten till inkomsten ska fördelas mellan de berörda staterna. Varje stat har därför sina egna interna skatteregler (källregler eller regler för beskattning av begränsat skattskyldighet) för bedömningen av varifrån en inkomst ska anses ha sin källa. Flera industriländer, däribland Sverige, har emellertid ingen specifik uppsättning käll- eller allokationsregler i sin interna skattelagstiftning för att avgöra om en viss inkomst skall anses ha erhållits från en svensk källa eller inte. Istället är källstatsprincipen ofta formulerad i allmänna ordalag och preciseras närmare genom rättspraxis.¹⁶

Vid utformningen av regler för beskattning av inkomst till begränsat skattskyldiga bör hänsyn tas till inkomstens ekonomiska anknytning till den aktuella staten, reglernas internationella genomslag och acceptans samt inverkan på internationella investeringar. Andra faktorer som bör beaktas är förutsebarhet, effektivitet, enkelhet och kontrollberhet.¹⁷ Reglerna ska göra det möjligt för myndigheter att snabbt identifiera inkomsten och dess mottagare, bestämma inkomstens storlek samt genomdriva skatteanspråket.¹⁸

¹⁶ Vann, *International Aspects of Income Tax*, i *Tax Law Design and Drafting, Volume 2*, (red. Thuronyi) 1998 s. 734 f., IFA Cahiers, Dahlberg, National Report, Sweden, i *Source and residence: new configuration of their principles*, 2005 s. 631 och Rothatgi, *Basic International Taxation*, 2007 s. 222.

¹⁷ Li, *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study*, 2003 s. 88.

¹⁸ Rothatgi 2007 s. 222 och Lodin, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN, 2007 s. 489.

2.1.1 Delaktighetstankens tillkomst

Delaktighetstanken har sitt ursprung i rättspraxis.¹⁹ Första gången delaktighetstanken diskuterades i förarbeten är i inkomstskattesakkunnigas betänkandet från år 1923.²⁰ Delaktighetstanken var även föremål för diskussion i kommunalskattekommitténs förslag år 1924. I specialmotiveringen framförde kommittén följande.²¹

”Är royaltyn eller ersättningen av sistnämnda art, vilket är fallet då upplåtelsen, varå royaltyn eller ersättningen grundar sig, icke i och för sig utgör en akt i någon av upplåtaren utövad rörelse, har dock densamma ansetts så närbesläktad med intäkt av rörelse eller yrke, att den i praxis tagits till beskattning häri riket, oberoende av upplåtarens nationalitet eller mantalsskrivning. Särskilt har detta varit fallet, då royaltyn eller ersättningen bestämts i förhållande till omfattningen av eller vinsten å den verksamhet, varifrån royaltyn eller vinsten utgår.”

Den praxis som kommittén åsyftade var RÅ 1917 not 227-230 och RÅ 1918 ref. 4. I RÅ 1917 not. 227-230 inkomstbeskattades ett utländskt bolag som till olika personer i Sverige hyrt ut maskiner för skotillverkning. Ersättningen beräknades på ett visst sätt beroende på nyttjandet av maskinerna. I RÅ 1918 ref. 4 förklarades ett franskt bolag skattskyldigt för royalty som uppburits från ett svenskt bolag. Royaltyn avsåg ersättning för rätten att tillverka en produkt efter visst recept samt rätten att använda bolagets varumärke. I HFD anförde Kronoombudet att klaganden ”genom åtnjutande av viss årlig avgift i förhållande till det svenska bolagets tillverkning vore att betrakta som delägare i en här i riket driven näring, klaganden borde anses skattskyldig för ifrågavarande inkomst”. Bolaget invände och anförde att delägarskap i det svenska bolaget inte förelåg. HFD fastslog KR:s dom utan egen motivering

I dessa mål fastslog HFD skattskyldighet i Sverige för royalty, men det framgår inte av domskälen att den omständigheten att ersättningen beräknats i förhållande till omfattningen eller vinsten på verksamheten haft någon betydelse för utgången.

I prop. 1928:213, som resulterade i 1928 års Kommunalskattelag, utgick dep. chefen från en ändrad begreppsbestämning då han inte endast betecknade ersättningar för nyttjandet av materiella tillgångar (gruva, stenbrott mm) som royalty, utan också ersättningar för nyttjandet av immateriella tillgångar (patent, mönster och filmuthyrning).²² Enligt dep. chefen innebar inte 1927 års förslag några oklarheter beträffande beskattningen av periodvis utgående avgifter till utländska mottagare för upplåtelse av fastighet i Sverige. I dessa fall blev avgiften alltid föremål för beskattning i den kommun där fastigheten var belägen. Desto oklarare var läget beträffande avgifter när upplåtelsen utgjorde ett led i upplåtarens

¹⁹ RÅ 1912 ref. 134.

²⁰ SOU 1923:69 s. 35 f.

²¹ SOU 1924:53 s. 444 f.

²² Prop. 1928:213 s. 261 och Kuylenstierna, SvSKT, 1976, s. 352.

utländska rörelse. Enligt dep. chefen var det oklart huruvida sådana avgifter i 1927 års förslag skulle betraktas som inkomst av tjänst eller var att hänföra till inkomst av upplåtarens rörelse som delvis skulle anses vara bedriven i Sverige. Dep. chefen efterfrågade därför nya föreskrifter.²³

Beträffande delaktighetstanken anslöt sig dep. chefen till kommunalskattekommitténs och inkomstskattesakkunnigas förslag, om att den som uppbär royalty eller dylik avgift blir delaktig i den rörelse som för den upplåtna rättighetens nyttjande drivs av den avgiftsbetalande.

Sammanfattningsvis innebar 1928 års KL att royalty eller periodvis utgående avgift för nyttjandet av patent, mönster eller dylikt hänfördes till inkomst av rörelse, såvida inte royaltyn var att hänföra till inkomst av fastighet. Bakom denna regel låg tanken att en upplåtare som erhöll en sådan avgift på sätt och vis ansågs vara delaktig eller ekonomiskt intresserad i licenstagarens rörelse. Denna delaktighet eller ekonomiska intresse i licenstagarens rörelse förelåg om upplåtarens ersättning utgick i form av en rörlig royalty som beräknades i förhållande till licenstagarens produktion, omsättning eller årliga vinst. Utländska mottagare av royalty eller periodvis utgående avgift ansågs begränsat skattskyldiga i Sverige om royaltyn eller avgiften utbetalades från en i Sverige bedriven rörelse. Betalningarna ansågs nämligen utgöra skattepliktig rörelseinkomst i Sverige för mottagaren, oavsett om denne själv bedrivit näringsverksamhet i Sverige eller inte.

Enligt nu gällande royaltybestämmelser i 3:18 2 st. och 6:11 2 st. IL krävs det att royaltyn härrör från en näringsverksamhet bedriven från ett fast driftställe. Kravet på fast driftställe infördes genom lagstiftning år 1986 och innebär att royaltybestämmelserna harmoniserar med de allmänna bestämmelserna om begränsat skattskyldighet för näringsinkomster.²⁴

2.1.2 Kritik mot delaktighetstanken som grund för skattskyldighet

I inkomstskattekungens betänkande gjordes ingen gradskillnad beträffande royaltymottagarens delaktighet beroende av om licensavgiften beräknades i förhållande till den årliga tillverkningens, försäljningens eller vinstens belopp. Delaktighet ansågs föreligga i lika stor utsträckning oberoende av beräkningssättet för royaltyn.²⁵ Enligt Eberstein föreligger dock olika grader av delaktighet i annans näringsverksamhet. Delaktighetstanken innebär att licensgivaren är delaktig i licenstagarens rörelse eller ekonomiskt intresserad i denna erfordrar enligt Eberstein att en åtskillnad görs mellan egentligt delägarskap och ekonomiskt intressegemenskap av annan natur.²⁶

²³ Prop. 1928:213 s. 261.

²⁴ Prop. 1986/87:30 s. 40 ff., och Wiman 1988 s. 189.

²⁵ Se SOU 1924:53 s. 35 där de inkomstskattesakkunniga sammanförde dessa fall som likartade.

²⁶ Eberstein, Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt, 1929 s. 222 ff.

- 1) Den högsta graden av delaktighet utgörs av ett verkligt delägarskap, dvs. licensgivaren är delaktighet i det slutliga resultatet av verksamhetens vinst och förlust.
- 2) Ett med verkligt delägarskap likvärdigt förhållande föreligger när licensavgiften är baserad på licenstagarens nettovinst. Licensgivaren är alltså delaktig i vinst men inte i förlust.
- 3) Den lägsta graden av delaktighet i licenstagarens verksamhet föreligger när licensavgiften är baserad på licenstagarens omsättning, tillverkning eller dylikt. I dessa fall utgår licensavgiften oberoende av licenstagarens resultat.

Det förhållandet att licensavgiften är baserad på omfattningen av tillverkningen, försäljningen eller omsättningen och därmed utgår oberoende av licenstagarens resultat jämför Eberstein med den rätt som en långivare har till ränta. Eftersom utländska långivare inte är skattskyldiga i Sverige för mottagen ränta, eftersom de då anses övervältra skatten på de svenska låntagarna genom räntehöjningar, ifrågasätter Eberstein om inte licensgivare på motsvarande sätt kommer att övervältra skatten på den svenska licenstagaren. Enligt Eberstein bör därför någon begränsad skattskyldighet inte föreligga i dessa fall.²⁷ Enligt Spännar medför frånvaron av förlustansvar för licensgivaren att denne inte kan anses vara delaktig i licenstagarens rörelse. Det förhållandet att rörelsens ägare avstår från en del av sin vinst till den royaltyberättigade kan inte ensamt medför någon delaktighet.²⁸

Enligt Wiman medför en konsekvent tillämpning av delaktighetstanken att i de fall där skattskyldighet nu föreligger men där delaktighet saknas borde skattskyldighetens omfattning reduceras. I sin diskussion om delaktighetstankens följevärningar/ på den begränsade skattskyldigheten framhåller Wiman att det i princip aldrig lär föreligga någon skattskyldighet om krav på förlustansvar uppställs. Detta eftersom en licensgivare inte lär upplåta t.ex. ett patent och samtidigt vara beredd att bidra med medel till licenstagaren ifall denne går med förlust. Enligt Wiman är det inte sannolikt att en licensgivare annat än i undantagsfall ingår sådana avtal.²⁹ Enligt min mening kan en licensgivare tänkas ingå ett sådant avtal, om han vill få till stånd ett samarbete med licenstagaren om en gemensam vidareutveckling eller kommersialisering av t.ex. en uppfinning. I dessa fall ligger det närmare till hands att ingå ett bolagsavtal där licensgivaren tillförsäkras sig medbestämmanderätt i och rätt att utöva kontroll över den gemensamma verksamheten. Vidare framhåller Wiman att en utformning av delaktighetstanken enligt punkt 2 ovan, inte kommer att omfatta särskilt många fall.³⁰ Jag ansluter mig till Wimans åsikt. Upplåtelseavtal om att licensgivaren skall erhålla en del av licenstagarens nettovinst är mycket ovanliga på grund av risken för framtida tvister mellan parterna beträffande

²⁷ Eberstein 1929 s. 223 ff.

²⁸ Spännar, Någon om delaktighetstanken vid beskattning av royalty, i Juridiska föreningen i Lund skriftserie, 1964 s. 148 f.

²⁹ Wiman 1988 s. 207.

³⁰ Wiman 1988 s. 207.

metoden för vinstberäkning.³¹ Vidare förutsätter denna definition av delaktighetstanken, liksom i det förra fallet där licensgivaren är delaktig i såväl vinst som förlust, att licensgivaren accepterar att hans ersättning blir helt beroende av rörelsens resultat. Det är tänkbart att en licensgivare är villig att ta en sådan risk om licensobjektet sjunkit kraftigt i värde vid avtalsingåendet. Slutligen framhåller Wiman att en definition av delaktighetstankens enligt punkt 3 inte kan medföra skattskyldighet för ersättningar som utgår i form av fasta periodiska belopp.³² Sammantaget anser Wiman att delaktighetstanken som grund för skattskyldighet inte är hållbar och därför bör slopas.³³ Även Kupongskatteutredningen har i betänkandet Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79) uttalat att delaktighetstanken inte motiverar att en skattskyldighet för begränsat skattskyldiga mottagare av royalty upprätthålls.³⁴

2.1.3 Delaktighetstanken ur ett internationellt perspektiv

Många länder har – till skillnad från Sverige – källskatt på royaltybetalningar till utländska mottagare. Att ta ut en definitiv källskatt på royaltyns bruttobelopp är ett alternativ till interna skatteregler som föreskriver att fast driftställe inte endast föreligger när den utländska licensgivaren uppbär upplåtelseersättning genom ett eget fast driftställe i den aktuella staten, utan redan genom att royaltyn på ett eller annat sätt härrör från staten i fråga. De svenska reglerna om beskattning av royalty till begränsat skattskyldiga personer är som redan framgått av sistnämnda karaktär. Av 6:11 2 st. IL framgår att royalty eller periodvis utgående avgift för upplåtelse av immateriella tillgångar ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen härrör från en näringsverksamhet med ett fast driftställe i Sverige.³⁵ Med andra ord uppställs inget krav på att mottagaren själv ska ha bedrivit näringsverksamheten från ett i Sverige beläget fast driftställe. Bestämmelsen är nämligen konstruerad så att den mottagna royaltyn presumeras utgöra sådan intäkt av näringsverksamhet, som utövats från fast driftställe i Sverige, och detta alltså oavsett om något sådant fast driftställe alls föreligger. En förutsättning för att skattskyldighet ska inträda är emellertid att ersättningen utbetalas från en näringsverksamhet med ett fast driftställe eller från ett fast driftställe till ett utländskt företag i Sverige.³⁶ Tankegången bakom bestämmelsen är, som

³¹ Pagenberg och Geissler, License Agreements, 2003 s. 121 och Karnell, Inledning till den internationella licensavtalsrätten, 1985 s. 77.

³² Wiman 1988 s. 207. Antalet fall som med denna utformning av delaktighetstanken skulle omfattas av skattskyldighet torde vara många eftersom den vanligaste ersättningsformen i licensavtal utgörs av löpande betalningar som räknas på licenstagarens användning, produktion eller försäljning (antalet eller försäljningsvärdet).

³³ Wiman 1988 s. 207.

³⁴ SOU 1999:79 s. 195 f., och prop. 2003/04:126 s. 29.

³⁵ Motsvarande regler för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga återfinns i 3:18 2 st. IL.

³⁶ Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 172 och prop. 2003/04:126 s. 35.

tidigare sagts, att den som uppbär dylik inkomst ska anses så delaktig i den verksamhet, som för den upplåtna rättighetens exploaterande bedrivs av den svenska utbetalaren, att han därigenom får ett eget fast driftställe i Sverige. Med andra ord bygger delaktighetstanken på uppfattningen att det finns en ekonomisk relation mellan källstaten Sverige och royalty som utbetalas härifrån till mottagare i utlandet och som hänför sig till nyttjandet av immateriella tillgångar för kommersiella ändamål.³⁷ Utan dessa bestämmelser skulle en utländsk mottagare av royalty eller periodvis utgående avgift inte kunna bli föremål för svensk beskattning eftersom begränsat skattskyldighet i inkomstslaget näringsverksamhet i Sverige kräver att verksamheten bedrivs från ett i Sverige beläget fastdriftställe.³⁸ Eftersom ersättningen behandlas som inkomst från fast driftställe utgår skatten på nettoinkomsten, dvs. efter avdrag för utgifter som uppkommit med avseende på royaltyn.³⁹

Som framgått ovan är den teoretiska grunden för delaktighetstanken så bristfällig att den inte kan motivera upprätthållandet av en begränsad skattskyldighet för utländska royaltymottagare. En tillämpning av delaktighetstanken aktualiserar vidare en mängd bedömningsfrågor vid fastställandet av skattskyldighetens uppkomst och omfattning. En förutsättning för att ersättningen ska anses hänförlig till näringsverksamhet och därmed skattepliktig för licensgivaren, är bl.a. att verksamheten bedrivs yrkesmässigt, 13:1 § IL. Vid bedömningen av om en licenstagares verksamhet bedrivs yrkesmässigt är varaktigheten av betalningarna av royalties eller avgifter en omständighet av betydelse.⁴⁰ Vidare är det nödvändigt att avgöra huruvida näringsverksamheten utövas från ett fast driftställe enligt 2:29 IL.

En annan central bedömningsfråga gäller beräkningssättet för upplåtelseersättningen. Ett krav för att näringsverksamhet ska anses föreligga är som redan sagts att det är fråga om en periodvis utgående betalning. Eftersom delaktighetstanken bygger på uppfattningen att licensgivarens ersättning ska stå i proportion till licenstagarens produktion, omsättning eller vinst, kan inte engångsersättningar medföra någon skattskyldighet i Sverige.⁴¹ En konsekvent tillämpning av delaktighetstanken torde vidare medföra att ersättningar som utgår i form av fasta periodiska belopp inte omfattas av skattskyldigheten.⁴² I 1928 års

³⁷ Prop. 1928:213 s. 261 f., IFA Cahiers, Sundgren, National Report, Sweden, i *The taxation of income derived from the supply of technology*, 1997 s. 721 och Villard, *Skatteaspekter på internationella licensavtal*, NIR, 1967, s. 47.

³⁸ 3:18 IL och 6:11 IL.

³⁹ Wiman 1988 s. 190 ff., Köhlmark och Källqvist, *Internationella skattehandboken*, 2007 s. 225., SOU 1999:79 s. 196 och prop. 2003/04:126 s. 26. I utredningsförslaget Ds. 1988:62 föreslogs att Sverige slopar det nuvarande systemet för beskattning av royaltybetalningar till utländska mottagare och istället inför ett system med definitiv källskatt. Även Kupongskatteutredningen föreslog i sitt betänkande SOU 1999:79 att en definitiv källskatt på royaltyns bruttobelopp införs. Förslaget har inte lett till lagstiftning.

⁴⁰ Prop. 2003/04:126 s. 25.

⁴¹ Prop. 1928:213 s. 263., prop. 1981:82:10 s. 59., Köhlmark och Källqvist 2007 s. 224., Wiman 1988 s. 184 f. och Villard, 1967 NIR, s. 49. Se vidare avsnitt 3.1.5.

⁴² Wiman 1988 s. 187 och 207.

förslag till KL tillades i 28 § och 53 § ”periodiskt utgående avgift”. I 6:11 2 st. IL jämföras ”periodvis utgående avgift” med royalty. Med ”periodiskt utgående avgift” torde dep. chefen ha avsett ett bestämt belopp som utgår årligen eller med annan periodicitet, eftersom avgiften annars vore royalty. Av det sagda följer att licensavgifter som utgår i form av fasta periodiska belopp omfattas av den begränsade skattskyldigheten. Enligt Spännar är det dock oklart huruvida införandet av ersättningsformen medför att två grunder för delaktighet kan göras gällande, dvs. sättet för beräkningen (royalty) eller periodicitet (den bestämda avgiften).⁴³ Enligt Wiman visar dock införandet av ”periodiskt utgående avgift” att lagstiftaren inte ansett att enbart delaktighetstanken skall ligga till grund för skattskyldighet för utländska royaltymottagare.⁴⁴

I det följande görs till en början en genomgång av internationellt accepterade källregler för inkomst av royalty och i samband med detta görs också en jämförelse mellan delaktighetstanken och den finska royaltybestämmelsen i ISKL⁴⁵ samt royaltyartiklarna i FN:s och OECD:s modellavtal.⁴⁶ Avsikten med jämförelserna är att visa några principiella skillnader dem emellan samt att peka på några centrala komponenter i delaktighetstanken som medför onödiga tillämpningsproblem.

De nationella källreglerna för inkomst av royalty skiljer sig åt mellan olika länder. Några av de vanligast förekommande källreglerna fördelar inkomst av royalty till den stat där:⁴⁷

- utbetalaren har sin hemvist
- immateriella tillgången utnyttjas
- uppfinnaren har sin hemvist
- immateriella tillgången är registrerad
- licensavtalet ingåtts
- immateriella tillgången har utvecklats

Framförallt två källregler för att anknyta eller allokera royaltyinkomster till en viss stat har fått internationellt genomslag och internationell acceptans. Den första är utbetalarens hemvist (pay rule) och innebär att inkomst av royalty har sin källa i den stat där utbetalaren har sin hemvist. Regeln är enkel att tillämpa för stater som uppber källskatt på royalty då utbetalaren har en skyldighet att innehålla källskatten. Regeln innebär vidare att man inte tar hänsyn till platsen där royaltyinkomsten har sin ekonomiska källa. Den andra regeln är immateriella tillgångens utnyttjande (use rule). Regeln innebär att royaltyinkomsten anses ha sin källa i den stat där rättigheten eller tillgången som ger upphov till royaltyinkomsten utnyttjas.⁴⁸

⁴³ Spännar 1964 s. 154.

⁴⁴ Wiman 1988 s. 207.

⁴⁵ Inkomstskattelagen 1535/1992.

⁴⁶ United Nations Double Convention between Developed and Developing Countries, 2011., Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, July 2014.

⁴⁷ Rothatgi 2007 s. 224.

⁴⁸ Li 2003 s. 87

Den finska källregeln för utgående royaltybetalningar i 10 § p. 8 ISkL kan anges som exempel där båda ovan nämnda kriterierna för inkomstallokering kommer till uttryck. Inkomst som förvärvats i Finland är bl.a.

”royalty, licensavgift och annan därmed jämförbar gottgörelse, då den egendom eller rätt på vilken gottgörelsen grundar sig används i näringsverksamhet här eller då den som är skyldig att betala gottgörelsen är en person bosatt i Finland eller ett finskt samfund, en finsk sammanslutning eller samfällid förmån eller ett finskt dödsbo,”⁴⁹

I bestämmelsen anges att en förutsättning för att källstatsbeskattning ska komma ifråga är att rättigheten eller tillgången utnyttjas i en näringsverksamhet i Finland eller att utbetalaren är en fysisk person bosatt i Finland eller ett där hemmahörande samfund⁵⁰, sammanslutning⁵¹, samfällid förmån⁵² eller dödsbo.

En jämförelse mellan delaktighetstanken och den finska källregeln visar på följande väsentliga likheter och skillnader. För att skattskyldighet ska föreligga krävs enligt såväl svensk som finsk intern skatterätt att rättigheten eller tillgången utnyttjas i en näringsverksamhet. Till skillnad från IL uppställer inte den finska källregeln något krav på att näringsverksamheten ska ha utövats från ett i Finland beläget fast driftställe. Frånvaron av ett fast driftställe utgör således inte ett hinder för beskattning i Finland. Kravet på fast driftställe enligt IL torde dock inte ha någon nämnvärd praktisk betydelse, eftersom svenska utbetalare i de allra flesta fallen har ett fast driftställe.⁵³ För att skattskyldighet ska föreligga är det emellertid nödvändigt att utbetalaren bedriver verksamhet av visst angivet slag (näringsverksamhet). Så är inte fallet enligt den finska royaltyregeln i 10 § p. 8 ISkL. Ersättning i form av royalty för att immateriella tillgångar utnyttjas och som betalas ut från finska personer som tillhör den i nämnda lagrum angivna kretsen av utbetalare är nämligen skattepliktig för mottagaren oavsett om tillgången används i en näringsverksamhet i Finland.⁵⁴ Det sagda innebär att Sveriges beskattningsrätt är begränsad till att enbart omfatta royalty för immateriella tillgångar som är avsedda att nyttjas i näringsverksamhet, medan finsk intern rätt medger beskattning även i de fall royaltyn betalas ut från finska fysiska och juridiska personer m.fl. som inte driver näringsverksamhet. Häri ligger den stora skillnaden i det materiella innehållet i royaltyreglerna i IL och ISkL, trots att såväl ”pay rule” som ”use rule” anges som kriterier för inkomstallokeringen i båda reglerna. En annan betydande skillnad är att upplåtelseersättningen enligt

⁴⁹ Översättningen är tagen från hemsidan Finlex, 2015-04-20.

⁵⁰ Med samfund avses enligt 3 § ISkL bl.a. statliga inrättningar, kommuner, universitet, församlingar och andra religionssamfund, aktiebolag, andelsbolag, sparbanker, placeringsfonder, ideella och ekonomiska föreningar och stiftelser.

⁵¹ Med sammanslutning avses enligt 4 § ISkL bl.a. partrederier, öppna bolag, kommanditbolag och konsortier som bedriver näringsverksamhet eller förvaltar fastighet.

⁵² Med samfällid förmån avses enligt 5 § ISkL bl.a. samfällida väglag, fiskelag och skiftesslag och andra med dessa jämförbara konsortier.

⁵³ SKV, Handledning för internationell beskattning, 2011, s. 237.

⁵⁴ NTRC, Ryyänen, National Report, Finland, i Taxation of intangible assets, 2011 s. 88.

ISkL avser varje slags betalning för upplåtelse av immateriella tillgångar, vilket inte är fallet enligt IL då delaktighetstanken fordrar att ersättningen utgår med varierande belopp eller i form av periodvis utgående avgifter.

Slutligen ska något sägas om FN:s och OECD:s modellavtal och hur dessa skiljer sig från svensk rätt. I artikel 12 i OECD:s modellavtal om royalty återfinns ingen utförlig källregel för inkomst av royalty. Detta har sin grund i att artikeln fördelar beskattningsrätten till hemvistaten under förutsättning att mottagaren inte har ett fast driftställe i källstaten till vilket royaltyn är hänförlig.⁵⁵ Ett antal OECD-länder har dock avgivit reservationer till artikeln, införda i 2014 års version av kommentarerna till modellavtalet, och därmed förbehållit sig rätten att beskatta royalty, även till den del den inte är att hänföra till ett fast driftställe.⁵⁶ I skatteavtal ingångna av dessa länder samt i FN:s modellavtal, som ger källstaten en viss rätt att beskatta utbetald royalty,⁵⁷ återfinns vanligtvis källregeln ”pay rule”/”utbetalarens hemvist”.⁵⁸ Till skillnad från svensk rätt uppställer inte artikel 12 i nämnda modellavtal något krav på att utbetalaren bedriver visst slag av verksamhet, utan skattskyldighet uppkommer redan genom att mottagaren uppbär ersättningen. Vidare innefattar begreppet royalty enligt modellavtalen såväl engångsbetalningar som periodiska betalningar, vilket inte alltid är fallet enligt svensk rätt.⁵⁹

⁵⁵ FN:s modell för skatteavtal mellan utvecklade länder och utvecklingsländer, artikel 12.2.

⁵⁶ Punkt 33-37 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

⁵⁷ FN:s modellavtal, artikel 12.5.

⁵⁸ Vann 1998 s. 740.

⁵⁹ Wiman 1988 s. 205.

3 Gällande system för beskattning av royalty till utländska mottagare

3.1 Avgränsningen av skattskyldigheten

Grundläggande för beskattningen av inkomster hänförliga till immateriella tillgångar som uppbärs av utländska fysiska och juridiska personer är att veta hur klassificeringen av olika transaktioner ska göras enligt svensk rätt. En sådan analys är avgörande för den skattemässiga behandlingen enligt svensk rätt. Detta har sin grund i att skatteuttaget kan variera väsentligt eller helt utebli beroende på till vilket inkomstslag betalningen är hänförlig. Den omständigheten att en överlåtelseersättning (dvs. vinst vid försäljning av en immateriell tillgång) inte blir föremål för svensk beskattning medför att den skatterättsliga gränsdragningen mellan upplåtelse och överlåtelse av immateriell tillgångar är central. Gränsdragningsproblemet kan även uppstå då betalningar måste klassificeras som antingen inkomst av rörelse (vanlig näringsinkomst och inkomster från tillhandahållande av tjänster) eller royalty.⁶⁰ Ett ytterligare problem rör avsaknaden av en intern skatterättslig definition av begreppet royalty.⁶¹ Innebörden av uttrycket royalty har stor betydelse för skattskyldighetens uppkomst och omfattning.

I följande avsnitt behandlas avgränsningen av royalty och periodvisa betalningar mot andra inkomstslag än näringsverksamhet. Härutöver diskuteras innebörden av begreppet royalty och dess tillämpning i svensk rättspraxis.

3.1.1 Royalty som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet

I 13:11 IL regleras den skattemässiga behandlingen av royalty och periodvis utgående avgifter för upplåtelse av materiella och immateriella tillgångar och i vilka fall sådana ersättningar ska hänföras till näringsverksamhet respektive tjänst. Huvudregeln är att den som uppbär sådana betalningar ska anses bedriva näringsverksamhet.⁶² Det anges dock vidare att om upplåtelseersättningen grundar sig på anställning, uppdrag eller tillfällig

⁶⁰ Sundgren 1997 s. 718.

⁶¹ SOU 1999:79 s. 194 och prop. 2003/04:126 s. 25.

⁶² Se avsnitt 2.3 om delaktighetstanken.

verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, är den att hänföra till inkomstslaget tjänst. Detta gäller oavsett om inkomstagaren är bosatt i Sverige eller är en i utlandet boende fysisk person. För sistnämnda kategori innebär det sagda att en till inkomstslaget tjänst hänförlig royalty inte kan anses utgöra en skattepliktig inkomst i Sverige, eftersom begränsat skattskyldighet för tjänsterinkomster förutsätter att inkomsten förvärvats genom verksamhet här.⁶³

Undantagsregeln i 13:11 andra meningen IL infördes genom en lagändring år 1981. Motivet bakom tillägget var att klargöra att royaltyinkomster i vissa fall, t.ex. vid författandet av en enstaka bok, kan räknas till inkomstslaget.⁶⁴ Av förarbetena framgår att royalty ska beskattas i inkomstslaget tjänst om ersättningen avser tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Verksamheten i fråga får inte vara så varaktig att den bedöms utgöra näringsverksamhet. Arbetsprestationen ska vara av sådant slag att inkomstagaren beskattas i inkomstslaget tjänst.⁶⁵

I RÅ 1977 ref. 27 erhöll en författare ett förskott på royalty för en av honom författad bok. Någon återbetalningsskyldighet för den erhållna royaltyn förelåg inte. Däremot skulle förskottbetalningen gå i avräkning mot den i efterhand fastställda royaltyn. HFD fastslog att författaren inte bedrivit yrkemässig litterär verksamhet varför intäkten var att hänföra till inkomstslaget tjänst. Den omständigheten att ersättningen utgätt i form av royalty föranledde enligt domstolen ingen annan bedömning.

Av praxis framgår att undantagsregeln i 13:11 andra meningen IL har ett begränsat tillämpningsområde.

I en dom från Kammarrätten i Göteborg den 14 september 2010⁶⁶ var fråga om en överlåtelse av rätt till royalty skulle beskattas i inkomstslaget kapital eller inkomstslaget av näringsverksamhet. Två författare hade som ett led i framtagandet av sångböcker presenterat sina idéer, skisser och material vid olika bokmässor. En av personernas företag skulle framställa fysiska exemplar av böckerna. Enligt KRNG hade framtagandet av böckerna haft en stor omfattning och inte skett tillfälligt. Domstolen fastslog att royaltyinkomsterna skulle beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet då de inte grundat sig på anställning, uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i näringsverksamheten.

Att en skattskyldig förvärvar ett patent och endast uppbär royaltyn kan av den orsaken inte leda till att royaltyn hänförs till inkomstslaget tjänst.⁶⁷

⁶³ I 3:18 2 st. IL markeras detta genom lokutionen ”Ersättning /.../som ska räknas till...”. Jfr 6:11 2 st. IL; ”Ersättning/.../ska anses som inkomst...”, Wiman 1988 s. 177.

⁶⁴ Prop. 1981/82:10 s. 56 och 59 f.

⁶⁵ Prop. 1999/2000:2 s 172., prop. 1981/82:10 s. 60.

⁶⁶ Mål nr 7550-7551-09.

⁶⁷ Prop. 1999/2000:2 s 172 och prop. 1981/82:10 s. 60.

I RÅ 1981 Aa 1 avsåg en person att förvärva 1 % av rätten till vissa patent mm. Tanken var att köparen genom ett uppdragsavtal skulle lämna långtgående fullmakter till säljaren att för hans räkning licensiera eller överlåta patenträttigheterna. Enligt RSV:s nämnd medförde inte de vittgående inskränkningarna i uppdragsavtalet att intäkterna inte kunde komma att hänföras inkomstslaget rörelse.

I RÅ 2004 ref. 6 beskattades avstående från rätt till avkastning av uppfinning som inkomst av näringsverksamhet. I fallet hade tre forskare vid Karolinska Institutet förvärvat de immateriella rättigheterna till vissa forskningsresultat. Forskarna hade år 1998 överlåtit rättigheterna till ett av institutet ägt bolag, men hade enligt överlåtelseavtalet rätt till en betydande procentandel av intäkterna från exploateringen av rättigheterna. I avsikt att effektivisera exploateringen av rättigheterna planerade man nu att bilda ett nytt bolag (NyAB). Rättigheterna i bolaget skulle överlåtas till NyAB för fortsatt kommersiell exploatering medan forskarna skulle avsäga sig rätten till ersättning enligt överlåtelseavtalet från 1998. Frågan i målet var om deras avstående skulle medföra att forskarna uttagsbeskattades enligt 22 kap. IL. HFD fann att de belopp som kunde komma att utgå till forskarna enligt 1998 års avtal skulle vara avdragsgilla för bolaget och utgöra inkomst av näringsverksamhet för forskarna. Avkastningsrätten var således en tillgång i näringsverksamheten och ett avstående från den var ett uttag som skulle tas till beskattning enligt 22 kap. IL.

RÅ 2004 ref. 6 är i linje med tidigare praxis på området enligt vilken royalty och liknande inkomster normalt är att hänföra till inkomstslaget näringsverksamhet. Avgörandet visar att immateriella tillgångar som skapas genom egna arbetsinsatser inom ramen för en anställning inte medför att undantagsregeln i 13:11 IL blir tillämplig.

I RÅ 2002 ref. 80 yrkade två fysiska personer (X och Y) att en avyttring av ett utgivningsbevis skulle beskattas som kapitalvinst i inkomstslaget kapital. Bakgrunden i målet var följande: X och Y övervägde att överlåta ett utgivningsbevis till ett bolag där tidningsutgivningen bedrevs. Bolaget var, ägt av de båda. Frågan gällde i vilket inkomstslag ersättningen för överlåtelsen skulle tas upp. HFD fann att utgivningsbeviset fick anses ha upplåtits till bolaget, dock utan att ett skriftligt avtal därom tecknats och utan att något vederlag erlagts. Enligt domstolen utgjorde utgivningsbeviset en nödvändig förutsättning för att bolaget skulle kunna bedriva sin verksamhet. X och Y hade även ett starkt intresse av att beviset utnyttjades för sitt ändamål i bolaget. Utgivningsbeviset innefattade enligt HFD det ekonomiska värdet av den tidningsutgivning som X och Y bedrev genom sitt bolag och fick i allt väsentligt ett sådant värde enbart om det nyttjades i en näringsverksamhet på så sätt som skett. HFD fann att den ersättning som X och Y skulle uppbära vid försäljning av utgivningsbeviset till det av dem ägda bolaget skulle beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

3.1.2 Royalty eller tillhandahållande av

tjänster?

I förarbetena till KL uttalade departementschefen att tantiem utgör en inkomsttyp som påminner om royalty. Han framhöll att tantiem utgör ersättning för fortlöpande prestanda medan royalty utgör ersättning för rätten att utnyttja värdeobjekt som redan finns.⁶⁸ Enligt Mattsson kan uttalandet tolkas som att det avgörande inte är betalningens karaktär, utan istället objektet för vilket ersättningen utgår.⁶⁹ Enligt Geijer medför uttalandet att ersättningar för tjänster av teknisk eller kommersiell art inte kan anses utgöra royalty i skatterättslig mening, även om ersättningen beräknas till viss procent av antalet eller värdet av tillverkade eller försålda enheter.⁷⁰ Skillnaden mellan royalty och ersättning för t.ex. teknisk assistans är att royalty utgör ersättning för rätten att nyttja en redan existerande rättighet (patent, ritning, kemisk formel), medan ersättning för teknisk assistans utgör ersättning för fortlöpande tjänster där den som utför tjänsten har ett visst ansvar för det slutliga resultatet.⁷¹

Det har tidigare varit oklart om även ersättning för tillhandahållande av tjänster har kunnat klassificeras som royalty om ersättningen utgått periodiskt samt i förhållande till bolagets vinst, omsättning eller liknande.⁷² Frågan uppkom med anledning av HFD:s avgörande i RÅ 1951 ref. 1. I det aktuella fallet fann HFD att royalty kan föreligga inte endast vid upplåtelse av immateriella rättigheter, utan även vid överlåtelse av aktier under förutsättning att ersättningen bestäms i förhållande till t.ex. omsättningen. Avgörandet, som innebar en utvidgning av royaltybegreppet till att även innefatta rörlig köpeskillning för aktier, har genom ett senare förhandsbeskedsärende fått en väsentligt minskad betydelse.⁷³

Enligt IL beskattas begränsat skattskyldiga personer för inkomst av näringsverksamhet om den utövas från ett i Sverige beläget fast driftställe.⁷⁴ Utbetalningar från Sverige till utländska företag för tillhandahållande av tjänster anses normalt utgöra inkomst av näringsverksamhet. Någon särskild skattskyldighet för inkomster från tillhandahållande av tjänster föreskrivs inte i IL, utan inkomster av nämnda slag är skattefria i Sverige såvida de inte är hänförliga till ett fast driftställe här.⁷⁵ Därmed blir gränsdragningen

⁶⁸ Prop. 1928:213, s. 261.

⁶⁹ Mattsson SvSkT, 1973 s. 222. Se även Stensham 1975 IFA, s. 319 f.

⁷⁰ Geijer SvSkT, 1944 s. 71.

⁷¹ Källqvist och Köhlmark 2007 s. 224.

⁷² Söderström 1982 s. 21., Geijer SvSkT, 1944 s. 71.

⁷³ Se RÅ 1984 Aa 111 där en del av köpeskillningen för samtliga aktier i ett aktiebolag utgick i form av royalty under sex år. Storleken på royaltyn, som var tänkt att ersätta säljaren för upparbetad know-how, bestämdes uteslutande i förhållande till det köpande bolagets resultat. Royaltyn ansågs vara en del av köpeskillningen för aktierna i det förvärvade bolaget. Enligt Wiman innebär RÅ 1974 ref. 6 och RÅ 1984 Aa 111 att betalningssättet vid överlåtelse av aktier inte kan leda till att beskattningen sker i inkomstslaget näringsverksamhet.

⁷⁴ 3:18 och 6:11 IL.

⁷⁵ Ett utländskt företag som tillhandahåller tjänster i Sverige kan alltså bli skattskyldigt i Sverige om företaget antingen har ett fast driftställe till vilket inkomsten anses vara hänförlig eller anställda som beskattas enligt SINK eller A-SINK.

mellan royalty och inkomster från tillhandahållande av tjänster av betydelse för beskattningen i Sverige. Detta har sin grund i att royalty behandlas som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, oavsett om mottagaren själv bedriver näringsverksamhet i Sverige eller inte, medan inkomster från tillhandahållande av tjänster i form av t.ex. teknisk och kommersiell assistans, endast beskattas om mottagaren har ett befintligt fast driftställe här varifrån tjänsterna tillhandahålls.⁷⁶

Gränsdragningsproblem kan bl.a. uppstå när det är fråga om blandade avtal, dvs. licensgivaren ska inte bara upplåta en immateriell tillgång utan också tillhandahålla tjänster.⁷⁷ Om ett utländskt företag uppbär både royalty och ersättning för tekniskt bistånd enligt ett blandat avtal, är det möjligt att ersättningen i sin helhet klassificeras som royalty i Sverige.⁷⁸ När ett blandat avtal består av två självständiga delar – den ena avseende upplåtelse och den andra avseende en tjänst knuten till upplåtelsen, bör man därvid enligt min mening fördela hela ersättningsbeloppet mellan de båda delarna. För det fallet att ett avtal av nämnt slag innefattar ytterligare komponenter såsom överlåtelse eller uthyrning av materiella tillgångar, bör man fördela helhetspriset mellan avtalets samtliga delar. Om detta inte låter sig göras på ett adekvat sätt kan man istället hänföra hela betalningen till den kategori huvudprestationen kan anses tillhöra.⁷⁹ En viss vägledning för klassificeringen av blandade avtal kan hämtas ur de kommentarer till modellavtalet som utarbetats inom OECD.⁸⁰ Enligt kommentaren till artikel 12 bör helhetspriset hänföras till den kategori som huvuddelen kan anses tillhöra under förutsättning att den utgör avtalets huvudsakliga ändamål eller dominerande beståndsdel, samtidigt som övriga föreskrivna delar endast är av underordnad och i det stora hela av marginell karaktär. Om det däremot inte är möjligt att fastställa avtalets huvudsakliga ändamål eller dominerande beståndsdel, bör man, på grundval av det uttryckta avtalsinnehållet eller genom en rimlig fördelning fördela hela det avtalade ersättningsbeloppet mellan de olika delarna och sedan underkasta varje bestämd del vederbörlig beskattning.⁸¹ Uppfattningarna om vilken del som ska anses utgöra avtalets huvudsakliga ändamål eller dominerande beståndsdel kan emellertid komma att variera mellan parterna, eller mellan en part och skattemyndighet, beroende på ens perspektiv, incitament och affärsbehov. Kommentaren ger idag liten vägledning i frågan och framstår också som något inkonsekvent, eftersom det tycks finnas en skillnad mellan å ena sidan fastställandet av en del av ett avtal som dess dominerande

⁷⁶ IFA Cahiers, Rendahl, National Report, Sweden, i Enterprise services, 2012 s. 656., IFA Cahiers, Stensham, National Report, Sweden, i Tax treatment of the importation and exportation of technology know-how, patents, other intangibles and technical assistance, 1975 s. 319., Sundgren, P., 1997 IFA s. 722 f. och Mattsson SvSkT 1973 s. 222.

⁷⁷ IFA Cahiers, Lainoff och Vaish 1997 s 36.

⁷⁸ Rendahl 2012 s. 658., Sundgren 1997 s. 625 och Stensham 1975 s. 320.

⁷⁹ Andersson, Mattsson, Michelsen och Zimmer, Det nordiska skatteavtalet med kommentarer, 1991 s. 148.

⁸⁰ Se RÅ 1996 ref. 84 där HFD uttalade att särskild betydelse bör tillmätas OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer vid tolkning och tillämpning av skatteavtal som utformats i enlighet med modellavtalet.

⁸¹ Punkt 11.6 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

beståndsdel eller huvudsakliga ändamål och å andra sidan ett fastställande av samtliga övriga delar som underordnade och i det stora hela av oviktig karaktär.⁸² Det sagda visar på vikten av att tydligt skilja ut olika delar i ett kombinerat avtal.⁸³

3.1.3 Distinktionen mellan immateriella och materiella tillgångar

3:18 2 st. och 6:11 2 st. IL innebär att Sverige som källstat beskattar sådan royalty eller periodvis utgående avgift som avser rätten att utnyttja *materiella och immateriella tillgångar*. Bestämmelsen i 28 § 2 st. KL avsåg ursprungligen endast immateriella tillgångar som patent, mönster och dylik samt fast egendom. Ordet ”materiella” återfanns inte i lagtexten. Genom lagändring år 1981 ändrades bestämmelsen till att även omfatta upplåtelse av materiella tillgångar. Vid lagändringen uttalade departementschefen att ändringen inte utgjorde någon saklig ändring.⁸⁴ Enligt Wiman är detta endast delvis riktigt eftersom enbart materiella tillgångar hänförliga till fast egendom omfattades av 28 § KL.⁸⁵ En utvidgning förefaller emellertid ha skett eftersom ”materiella tillgångar” inte återfanns i den tidigare lagtexten. Detta torde innebära, att den begränsade skattskyldigheten som följer av 3:18 2 st. och 6:11 2 st. IL, utsträckts till att även omfatta leasingavgifter.⁸⁶

I svensk skatterätt finns inga etablerade definitioner av termerna materiella och immateriella tillgångar. Dessa termer används inte heller inom civilrätten. Inom civilrätten delas som bekant tillgångar in i fast och lös egendom. Medan materiella tillgångar kan utgöras av såväl fast som lös egendom, kan immateriella tillgångar endast vara lös egendom. Det skall påpekas att all lös egendom inte kan utgöra materiella tillgångar. Den bästa civilrättsliga termen torde därför vara lös sak.⁸⁷ Lös sak motsvarar begreppet lösöre, dvs. sådan flyttbar lös egendom som inte utgörs av fordringar, pengar, värdepapper, byggnad på ofri grund mm.⁸⁸ Begreppet immateriella tillgångar är vittomfattande men omfattar definitivt upphovsrätt, mönster, varumärke, firma och patent.⁸⁹ Enligt förarbeten till KL måste en immateriell tillgång utgöra ett befintligt värdeobjekt.⁹⁰

⁸² Lainoff och Vaish 1997 s. 36.

⁸³ Källqvist och Köhlmark 2007 s. 225.

⁸⁴ Prop. 1981/82:10, s. 60.

⁸⁵ Wiman B., 1988 s. 187 f.

⁸⁶ SOU 1999:79 s. 194 och Prop. 2003/04:126 s. 33.

⁸⁷ Wiman 1988 s. 188.

⁸⁸ Håstad 2000 s. 41,

⁸⁹ SOU 1999:79 s. 194.

⁹⁰ Prop. 1928:213, s. 261 där dep. chefen uttalar att existensen av ett värdeobjekt särskiljer en royalty från tantiem och Wiman 1988 s. 189.

3.1.4 Upplåtelse eller överlåtelse

En ersättning för en överlåtelse från en i utlandet bosatt eller hemmahörande person av en immateriell tillgång till en i Sverige bosatt eller hemmahörande person är inte skattepliktig här. Detta gäller såvida inte ersättningen betalas på grundval av en immateriell tillgång som kan hänföras till överlåtarens fasta driftställe i Sverige.⁹¹ Att royaltybestämmelserna i IL endast avser upplåtelser av immateriella tillgångar framgår genom lokutionen ”Ersättning/.../för att materiella eller immateriella tillgångar *utnyttjas*...” i lagtexten.⁹² Enligt Wimans mening torde detta innebära att royalty eller periodvis utgående avgifter som erläggs som betalning för en överlåtelse (dvs. försäljning av ett patent eller dylikt), inte faller under bestämmelsernas tillämpningsområde.⁹³ Sundgren hävdar att varje slags betalning för en immateriell tillgång där äganderätten övergår till betalaren är undantagen från beskattning i Sverige, eftersom endast betalningar för nyttjanderätten omfattas av de svenska royaltyreglerna.⁹⁴ Det ska framhållas att detta synsätt medför att en köpeskilling som helt eller delvis bestäms i förhållande till tillverkningen, omsättningen eller vinsten i den svenska verksamheten inte blir föremål för beskattning. Här kan också nämnas att HFD i RÅ 1951 ref. 1 slog fast att royalty även kan föreligga vid överlåtelse av aktier.⁹⁵

I många länder, liksom i Sverige, beskattas inte ersättningar för överlåtelser av immateriella tillgångar som upp bärs av utländska personer. En licensgivare kan därmed undvika beskattning av sina utländska licensintäkter genom att rubricera ett licensavtal som ett köpesavtal. I de fall ersättningen utgår i form av en enda engångsersättning eller fasta avbetalningar under ett fåtal år kan man undgå beskattning i överlåtelselandet. Ifall ersättningen istället bestäms i förhållande till omsättningen eller vinsten i verksamheten brukar skattebefrielse inte medges.⁹⁶ I dessa situationer har gränsdragningen mellan upplåtelse/royalty och överlåtelse/kapitalvinst en avgörande betydelse för utbetalarens rätt att beskatta betalningen.

Gränsdragningen mellan överlåtelse och upplåtelse av immateriella tillgångar är problematisk.⁹⁷ Enligt Vogels mening bör klassificeringen baseras på transaktionens ekonomiska innebörd eftersom hänsyn måste tas till skattereglernas syfte att säkerställa en konsekvent beskattning av ekonomiskt likvärdiga transaktioner. Beroende på riskfördelningen i det enskilda licensavtalet kan den ekonomiska innebörden av ett licensavtal där licenstagaren erlägger en engångsbetalning likställas med en överlåtelse,

⁹¹ Prop. 1928:213 s. 261., SOU 1999:79 s. 194., Sundgren 1997 IFA s. 718 f., och Stenshamn 1975 IFA s. 319.

⁹² 6:11 2 st. 2 och 3:18 2 st. IL.

⁹³ Wiman 1988 s. 179.

⁹⁴ Sundgren 1997 s. 720 f.

⁹⁵ Genom RÅ 1984 Aa 111 får det numera anses klarlagt att betalningssättet vid avyttring av aktier i inte medför beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Se avsnitt 3.2.2 och not. 76.

⁹⁶ Villard NIR 1967 s. 47, Lainoff och Vaish 1997 s. 27.

⁹⁷ Punkt 8.2 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

medan en patentöverlåtelse där köpeskillingen utgår i form av löpande royaltybetalningar är möjlig att likställa med ett upplåtelseavtal.⁹⁸ I t.ex. USA baseras klassificeringen på transaktionens ekonomiska natur, vilken kan skilja sig från den civilrättsliga formen. En civilrättsligt giltig överlåtelse eller upplåtelse av en immateriell tillgång kan således omklassificeras på skatterättslig grund. Exempelvis behandlas vissa civilrättsligt giltiga upplåtelser av immateriella tillgångar som avyttringar i skattehänseende.⁹⁹ Avgörande för bedömningen om en transaktion ska anses konstituera en upplåtelse eller överlåtelse är i vilken omfattning de befogenheter som är förknippade med tillgången överförs på förvärvaren.¹⁰⁰

Befogenheterna som avgör om klassificering ska ske som upplåtelse eller överlåtelse varierar från land till land. I många länder uppställs krav på en överföring av alla med tillgången (patent, varumärke, mönster, upphovsrätt, know-how etc.) förknippade befogenheter för att klassificera en transaktion som en överlåtelse. I vissa andra länder anses en överlåtelse föreligga när förvärvaren erhåller en fullständigt obegränsad nyttjanderätt inom ett geografiskt begränsat område eller inom ett visst användningsområde. Några länder behandlar nyssnämnda transaktioner som överlåtelse om nyttjanderätten omfattar en väsentlig del av den återstående ekonomiska livslängden för tillgången.¹⁰¹

3.1.5 Royalty eller periodvis utgående avgift

Någon närmare definition av uttrycket royalty finns inte i IL. Som framgått av avsnitt 2.2.1 användes tidigare lokutionen ”*royalty och periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt*” i 28 § KL (föregångaren till 13:11 IL). Lokutionen ändrades år 1981 till att avse ”*royalty eller periodiskt utgående avgift för nyttjande av materiella eller immateriella tillgångar*”.¹⁰² Med hänsyn till vikten av en enhetlig terminologi i IL gjordes ytterligare en ändring i 13:11 IL varigenom ordet ”periodiskt” ersattes med ”periodvis”, som sedan tidigare används i 3:18 2 st. och 6:11 2 st. IL.¹⁰³

Vad som i skatterättslig mening utgör royalty har fått lösas i praxis med stöd av förarbeten. I förarbeten och praxis beskrivs royalty som en periodiskt utgående ersättning som någon utger för rätten att nyttja till honom upplåten egendom, och vilkens storlek varierar med hänsyn till omfattningen av utnyttjandet.¹⁰⁴ Det ska alltså i princip vara fråga om en ersättning som

⁹⁸ Vogel 1997 s. 786.

⁹⁹ Cameron, Postlwaite, Kittle-Kamp 2012 s. 14.01 (1).

¹⁰⁰ Vogel, K., 1997 s. 787.

¹⁰¹ Lainoff och Vaish 1997 s. 27.

¹⁰² Prop. 1981/82:10 s. 3 och 59.

¹⁰³ Prop. 2003/2004:126 s. 46.

¹⁰⁴ SOU 1999:79 s. 194 och prop. 2003/04:126 s. 33.

utgår med varierande belopp, t.ex. per producerad enhet eller i förhållande till utnyttjarens omsättning eller vinst, för att den ska betraktas som royalty. Avgörande är att ersättningens totala storlek inte är känd på förhand. Om så är fallet, kan ersättningen per definition inte anses utgöra royalty.¹⁰⁵ Enligt Wiman medför detta att man måste skilja på förskottsbetalningar och efterskottsbetalningar. Ett engångsbelopp som erläggs i förskott kan inte konstituera royalty eftersom man inte i förväg kan avgöra storleken på royaltyn. En sådan betalning varierar inte med t.ex. utnyttjarens produktion, omsättning eller vinst. Däremot kan en i efterhand utbetald royalty mot bakgrund av delaktighetstanken utgöras av ett engångsbelopp. Wiman framhåller att denna gränsdragning har stöd i förarbeten och praxis.¹⁰⁶ I förarbetena till KL uttalade departementschefen att en upplåtelse av visningsrätt till film mot en ersättning som utgörs av ”ett på förhand bestämt belopp i ett för allt”, inte kan anses grunda någon delaktighet i den svenska näringsverksamheten.¹⁰⁷ Mot bakgrund härav anser Wiman att en i efterhand reglerad engångsersättning baserad på omsättning eller dylikt konstituerar delaktighet i den svenska näringsverksamheten.¹⁰⁸

Enligt Villard kan en utländsk licensgivare för upplåtelse av en immateriell rättighet undgå beskattning i Sverige om han endast erhåller en enda fast engångsersättning, vars storlek är villkorslöst fixerad till visst belopp.¹⁰⁹ Lodin framhåller dock att det svenska royaltybegreppet endast innefattar periodiska betalningar. Han framhåller vidare att delaktighet i utbetalarens näringsverksamhet inte bör gälla helt undantagslöst och att upplåtelsens varaktighet och omfattning bör tillmätas betydelse.¹¹⁰ Enligt Källqvist och Köhlmark bör inte ett engångsbelopp för en allframtidsupplåtelse bli föremål för royaltybeskattning i Sverige.¹¹¹

Vid en lagändring år 1981 yttrade departementschefen att ”den omständigheten att det i ett royaltyavtal stipuleras fasta minimi- eller maximibelopp påverkar inte ersättningens karaktär av royalty. En på förhand fastställd avgift kan däremot inte hänföras till royalty. Den kan beskattas antingen som periodiskt utgående avgift...”.¹¹²

3.1.5.1 Betydelsen av periodicitet och beräkningsgrund

I RÅ 1958 ref. 48 hade en författare bosatt i Egypten ingått ett förlagsavtal med en svensk förläggare. Enligt avtalet skulle författaren erhålla en till sitt belopp bestämd engångsersättning för förstaupplaga (3000 exemplar) av ett

¹⁰⁵ Prop. 1928:213 s. 261. Prop. 1981/82:10 s. 59 f. SOU 1999:79 s. 194., Wiman 1988 s. 185.

¹⁰⁶ Wiman 1988 s. 185.

¹⁰⁷ Prop. 1928:213 s. 263.

¹⁰⁸ Wiman 1988, s. 185.

¹⁰⁹ Villard NIR 1967 s. 49.

¹¹⁰ Lodin 1979 s. 28.

¹¹¹ Källqvist och Köhlmark 2007 s. 224.

¹¹² Prop. 1981/82:10 s. 59 f.

verk. Ersättning för senare upplagor skulle däremot beräknas med viss procent på boklådepriserna av de sålda exemplaren. RR ansåg att ersättningen inte kunde anses utgöra royalty eller eljest ersättning för i Sverige bedriven näringsverksamhet då den utgätt som engångsersättning för en första upplaga och oberoende av försäljningsresultatet för senare upplagor. Eftersom författaren inte var bosatt i Sverige kunde inte engångsersättningen tas upp till beskattning här. Ledamoten Jarnerup var skiljaktig och anförde att engångsbeloppet om 10.000 fick anses hänförlig till royalty då ersättningen för nya upplagor av verket skulle utgå i form av royalty.

Avgörandet visar att periodicitet och beräkningsgrund har betydelse vid bedömningen om en upplåtelseersättning ska anses utgöra royalty. I det aktuella målet medförde avsaknaden av periodicitet att betalningen inte kunde anses utgöra royalty. Någon delaktighet i den svenska näringsverksamheten kunde inte anses föreligga eftersom betalningen för första upplagan var bestämd till sitt belopp och oberoende av försäljningsresultatet för den upplagan eller senare upplagor.

3.1.5.2 Gränsdragningen mellan engångsbelopp och periodiska betalningar

I RÅ 1947 ref 34 upplät ett utländskt bolag (CIBA) vissa tillverknings- och försäljningsrätter till ett svenskt bolag. För detta skulle CIBA bl.a. erhålla ersättning med 7,5 % av nettoförsäljningspriset av licensprodukterna. CIBA erhöll emellertid också tre på förhand bestämda engångsbelopp om 300 000 kr resp. 100 000 och 100 000 kr. Beloppet om 300 000 kr erhöll CIBA vid avtalets ingående och därefter 100 000 i vardera två år. De sammanlagda beloppen om 500 000 kr skulle avräknas mot den i efterhand bestämda rörliga licensavgiften.

Tax: intendenten ansåg att beloppet om 300 000 kr utgjorde förskott på royalty. Prövn: nd valde att beskatta CIBA. I Kammarrätten yrkade CIBA att taxeringen måste undanröjas och anförde bl.a. att beloppet om 300 000 utgjorde en engångsbetalning för vilken skattskyldighet inte kunde anses föreligga i Sverige. CIBA anförde att avtalet borde tolkas så att det svenska bolaget åtagit sig att erlagga tre till sin storlek bestämda klumpsummor samt royalty, sedan försäljningen överskridit en viss kvantitet. Det förhållandet att klumpsummorna utgjorde ovillkorliga ersättningar som skulle erläggas utan hänsyn till utfallet av det svenska bolagets försäljning av licensprodukterna, kunde inte anses konstituera någon delaktighet i den svenska licenstagarens rörelse.

HFD instämde i kammarrättens bedömning. Kammarrätten fann att CIBA måste anses ha haft en skyldighet att till ledning för sin taxering avge allmän självdeklaration, men att bolaget underlätit detta utan att visa skälig anledning. Initialersättningen om 300 000 kr ansågs alltså utgöra royalty för vilken skattskyldighet förelåg i Sverige.

I målet ansåg kammarrätten att en större initialersättning utgjorde royalty och inte en skattefri engångsersättning. Att engångsbeloppet skulle avräknas mot en i efterhand bestämd rörlig licensavgift förefaller ha varit avgörande för utgången. En ersättning som utgår i form av dels engångsbelopp, t.ex. en initial- eller minimiersättning och dels periodiska avgifter utgör skattepliktig royalty i sin helhet om engångsbeloppet ska avräknas från de periodiska betalningarna. Rättsfallet innebär, liksom RÅ 1958 ref. 48, att det måste föreligga någon form av periodicitet och relation mellan å ena sidan omsättningen, försäljningen eller dylikt och å andra sidan den erlagda ersättningen. I RÅ 1947 ref 34 skulle de sammanlagda beloppen om 500 000 kr avräknas mot den i efterhand bestämda licensavgiften. I RÅ 1958 ref 11 innehöll inte avtalet någon bestämmelse om en sådan avräkning.

3.1.5.3 Engångsersättning som avlösning av skyldighet att för all framtid utge royalty

I RÅ 1967 ref. 7 tog HFD ställning till den skattemässiga behandlingen av ett engångsbelopp som utgick som avlösning av skyldighet att för all framtid utge royalty. Bakgrunden i fallet var följande: År 1929 hade Volvo åtagit sig att till SKF utbetala 25 kronor per såld bil. Royaltyn avsåg SKF:s bidrag till Volvos biltillverkning under åren 1926-1929. Enligt avtal mellan bolagen överenskomms att royaltyavtalet skulle upphöra att gälla 1959. För detta utbetalade Volvo 20 miljoner kronor i form av en engångsersättning till SKF. SKF valde att inte ta upp ersättningen som skattepliktig inkomst i sin självdeklaration.

HFD inledde med att konstatera att SKF under åren 1926- 1929 bidragit till utvecklingen av Volvos bilproduktion genom att lämna bolaget ekonomisk, teknisk och kommersiellt stöd. Bolaget hade för detta ändamål utbetalda bidrag gjort avdrag i sin taxering. 1929 tillförsäkrades SKF kompensation för det lämnade biståndet genom avtal. Mot bakgrund av detta fann HFD att 1929-års avtal utgjort ett led i SKF:s förvärvsverksamhet och att det som uppburits på grund av avtalet måste anses utgöra skattepliktig intäkt av rörelse för bolaget, oberoende av om ersättningen utgått på en gång eller i form av årliga betalningar eller delvis årligen och delvis med ett engångsbelopp. Sammanfattningsvis fann alltså HFD att en engångsersättning som avlösning för framtida skyldighet att utge royalty utgör skattepliktig intäkt av rörelse.

HFD förde ingen djupare diskussion kring SKF:s delaktighet i Volvos rörelse. Den omständigheten att royaltyavtalet utgjorde ett led i SKF:s förvärvsverksamhet förefaller ha varit avgörande för utgången. Enligt Wiman hade ett alternativt bedömnings sätt kunnat vara att oavsett om avtalet slutits som ett led i SKF:s förvärvsverksamhet är en ersättning som är bestämd i viss relation till omsättningens storlek royalty och därmed skattepliktig i inkomstslaget näringsverksamhet. Av den anledningen bör inte en engångsersättning i avlösning på framtida royaltybetalningar inte

beskattas som royalty då man inte vet hur många bilar som kommer att säljas.¹¹³

En utländsk licensgivare som erhåller en engångsersättning som avlösning av skyldigheten att utge royalty torde inte bli skattskyldig för ersättningen i Sverige.¹¹⁴

Enligt Wiman visar de ovan refererade fallen att gränsdragningsproblem kan uppstå mellan engångsbetalningar och royalty. Han framhåller att ersättningen form inte bör ha någon betydelse om man knyter skattskyldigheten till upplåtelse av ett objekt.¹¹⁵

3.1.6 Undantag från beskattning enligt IL

I 6 a kap. IL finns regler om undantag från skattskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty och periodvis utgående avgift. Kapitlet infördes som ett led i genomförandet av EU:s ränte- och royaltydirektiv.¹¹⁶ I ingressen framhålls att direktivet har tillkommit i syfte undvika internationell juridisk dubbelbeskattning av gränsöverskridande ränte- och royaltybetalningar mellan närstående bolag som har hemvist i olika medlemsstater. Det angivna ändamålet ska förverkligas genom att räntor och royalties undantas från beskattning i den medlemsstat som är källstat.¹¹⁷

Av 6 a 2 § IL framgår att bestämmelserna i 6:11 2 st. IL inte tillämpas om villkoren som anges i 3-6 §§ är uppfyllda. Enligt 6 a kap. 1 § IL gäller kapitlet vissa juridiska personer som uppbär ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella och immateriella tillgångar utnyttjas. Undantaget från beskattning i Sverige gäller om följande förutsättningar är uppfyllda:¹¹⁸

1. betalaren är en sådan person som anges i bilaga 6 a. 1 till IL och är obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldiga samt bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här,
2. mottagaren är en sådan juridisk person som anges i bilaga 6 a. 1 till IL som enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat i EU anses höra hemma där och inte enligt skatteavtal anses ha hemvist utanför EU och är skyldig att utan undantag erlägga någon av de skatter som anges närmare i bilaga 6 a. 2 IL samt tar emot ersättningen för egen del,¹¹⁹

¹¹³ Wiman, 1988 s. 186.

¹¹⁴ Stenshamn 1975 IFA s. 319.

¹¹⁵ Wiman 1988 s. 211.

¹¹⁶ Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

¹¹⁷ Preamblel 2,3,4 och 10, direktiv 2003/49/EG.

¹¹⁸ 6 a kap. 2 § IL.

¹¹⁹ 6 a kap. 3 och 4 §§ IL

3. ersättningen avser inte en rättighet eller tillgång som hänför sig till ett fast driftställe som mottagaren har utanför EU,¹²⁰
4. betalaren och mottagaren av ersättningen har intressegemenskap och¹²¹
5. ersättningen är inte högre än vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende parter.

Direktivets definition av royalty överensstämmer i stort med royaltydefinitionen som finns i artikel 12.2 i OECD:s modellavtal¹²², förutom att sistnämnda definition numera inte omfattar hyres- och leasingbetalningar för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning.¹²³ I 6 a kap. IL används begreppet ”royalty eller periodvis utgående avgift” medan det i direktivets definition inte görs någon skillnad mellan royalty och periodvisa betalningar, utan samtliga sådana betalningar anges som royalties. I förarbetena till 6 a kap. IL anfördes att betydelsen av termen royalty i svensk skatterätt inte korresponderar med termens betydelse i royalty i direktivet. Någon ny skatterättslig definition av royalty ansågs dock inte behövlig för att uppfylla direktivets krav. Vidare framhölls att det vore olämpligt att införa en särskild definition av royalty i 6 a kap. IL med hänsyn till att det är oklart vilka typer av ersättningar som omfattas av begreppet ”royalty eller periodvis utgående avgift”. Att införa direktivets definition av royalty i 6 a kap. IL skulle enligt regeringen kunna resultera i att vissa ersättningar som över huvud taget inte är skattepliktiga undantas från skattskyldigheten. Genomförandet av ränte- och royaltydirektivet beräknades endast medföra marginella offentligfinansiella effekter.¹²⁴

¹²⁰ 6 a kap. 5 § IL.

¹²¹ 6 a kap. 6 § IL.

¹²² Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014.

¹²³ Leasingavgifter uteslöts vid 1992 års revidering av OECD:s modellavtal från definitionen. Se vidare punkt 9 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹²⁴ Prop. 2003/2004:126 s. 33 ff.

4 Royalty i skatteavtalsrätten

4.1 Situationer då dubbelbeskattning kan uppstå för inkomst av royalty

Beskattningen av royaltybetalningar hos en och samma mottagare kan ge upphov till internationell juridisk dubbelbeskattning. Denna dubbelbeskattning har bl.a sin grund i staternas olika källregler för royaltyinkomster, olika klassificering av inkomster och transaktioner samt de klassificeringskonflikter som uppstår vid tolkning och tillämpning av skatteavtal.¹²⁵ Ett exempel på en situation där staters oförenliga källregler för royaltyinkomster ger upphov till dubbelbeskattning är när en royaltyinkomst beskattas i den ena staten på grund av att licensavtalet har ingåtts inom dess jurisdiktion, medan beskattningen i den andra staten sker på grundval av att tillgången utnyttjats där.¹²⁶ Två stater kan alltså båda göra anspråk på att vara källstat.

Internationell dubbelbeskattning som uppstår när en inkomst klassificeras på olika sätt i olika länder har sin grund i utformningen av staters interna skattesystem. I de flesta skattesystem görs en uppdelning av inkomster på olika inkomstslag. Varje stat har därför i sin interna skattlagstiftning regler för att avgöra om och i vilken utsträckning en viss inkomst ska tas upp till beskattning samt i vilket inkomstslag detta ska ske. Ofta tillämpas olika skatteregler och skattesatser beroende på till vilket inkomstslag en inkomst är att hänföra. Ett lands beskattningsrätt blir därmed beroende av hur en transaktion definieras enligt dess interna skatterätt.¹²⁷ Avgörande för om en inkomst skattemässigt ska behandlas som royalty eller annan inkomst är alltså beroende av hur den underliggande transaktionen klassificeras. Ett exempel kan illustrera de klassificerings- och definitionsproblem beträffande inkomstkategori, varifrån en viss inkomst ska anses härröra, etc., som riskerar att medföra internationell dubbelbeskattning.

Bolag A hemmahörande i land X kan erlægga betalning för något av följande till Bolag B hemmahörande i land Y:

- a. Utveckling av ett vaccin för användning i land X;
- b. Licensrätt att utnyttja en färdigframställd läkemedelsformel för att tillverka läkemedel för användning i X;
- c. Köp av en viss kvantitet av vaccinet för transport till land X.

¹²⁵ Rothatgi 2007 s. 222 f., och 275, Burns och Krever, *Taxation of Income from Business and Investment*, i *Tax Law Design and Drafting*, Volume 2, vol. 2, (red.Thuronyi), 1998 s. 615 ff.

¹²⁶ Rothatgi 2007 s. 275.

¹²⁷ Källqvist och Köhlmark 2007 s. 43.

I det angivna exemplet kan betalningarna som utges till läkemedelsföretaget antingen utgöra ersättning för utnyttjande av egendom, ersättning för tillhandahållande av tjänster eller vinst vid avyttring av egendom. Eftersom källreglerna för de olika inkomstkategorierna kan skilja sig åt är klassificeringen av transaktionerna avgörande för att undvika dubbelbeskattning.¹²⁸ Exempel på dubbelbeskattning på grund av olika bedömningar av en transaktions karaktär kan illustreras med följande exempel.

Bolag A i exemplet ovan uppdrar åt Bolag B att utveckla ett läkemedel. Utvecklingsarbetet bedrivs samt färdigställs i land Y. Bolag B medger därefter Bolag A en rätt att utnyttja läkemedelpatentet. Lagstiftningen i båda länderna innehåller källregeln ”use rule” för inkomst kategorin royalties samt källregeln ”tjänst utförs” (inkomster från tillhandahållande av tjänster har sin källa där tjänsterna utförs) för inkomst kategorin tillhandahållande av tjänster. Exemplet aktualiserar den problematiska klassificeringsfrågan, huruvida betalningarna som tas emot som vederlag för patentet ska klassificeras som royalty eller inkomster från tillhandahållande av tjänster.

Dubbelbeskattning uppkommer här om land X med stöd av interna regler klassificerar transaktionen som ett upplåtelseavtal, varvid erlagda betalningar behandlas som skattepliktig royalty hänförlig till användningen av patentet i X, samtidigt som land Y med stöd av interna regler klassificerar transaktionen som ett tjänsteuppdrag, varvid mottagna betalningar behandlas som skattepliktig inkomst hänförlig till tjänster utförda inom landet. Här uppkommer alltså dubbelbeskattning då staterna klassificerar transaktionen på olika sätt och därför tillämpar olika källregler för olika inkomst kategorier.

En annan problematisk klassificeringssituation uppstår om parterna istället ingår ett tjänsteavtal, enligt vilket Bolag A i framtiden ska erhålla en ensamrätt (exklusiv licens) att utnyttja patentet inom vissa användningsområden. Licensrätten avser endast en rätt att utnyttja patentet i land X.

Exemplet aktualiserar inte bara gränsdragningen mellan inkomst från tillhandahållande av tjänster och royalty utan även gränsdragningen mellan royalty och vinst vid avyttring av lös egendom. Om transaktionen klassificeras som en överlåtelse i land Y och källregeln för vinst vid överlåtelse av lös egendom anger inkomst kategorins källa till den stat där överlåtaren har hemvist, uppkommer dubbelbeskattning ifall land X samtidigt klassificerar transaktionen som ett upplåtelseavtal. Att transaktionen bedöms på olika sätt enligt staternas interna rätt, kan bero på att klassificeringen görs utifrån olika gränsdragningskriterier. Det centrala gränsdragningskriteriet mellan upplåtelse och överlåtelse i land Y kan t.ex. utgöra huruvida de befogenheter som förknippas med ägandet av patentet i

¹²⁸ IFA Cachiers, Patrick, General Report, Rules for determining income and expenses as domestic or foreign, 1980 s. 23.

allt väsentligt överförs till förvärvaren.¹²⁹ Exempelvis kan en ensamrätt att utnyttja patentet inom alla användningsområden, utgöra en av de befogenheter som måste överföras för att klassificera en transaktion som överlåtelse.¹³⁰

Någon internationellt allmängiltig skatterättslig definition av begreppet royalty finns inte. Det som anses utgöra royalty i mottagarstaten behöver alltså inte betraktas som royalty enligt källstatens interna regler.¹³¹ Vad som avses med begreppet royalty i skattehänseende är problematiskt att fastställa då begreppets innebörd varierar i olika stater och rättssystem. Enligt intern rätt i de flesta stater innefattar royalty många olika betalningstyper, vilket medför att den skatterättsliga klassificeringen av betalningar som royalty varierar från land till land.¹³² Med royalty avses bl.a. betalningar som erläggs som ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja immateriella rättigheter och know-how i enlighet med ett ingånget licensavtal. I många stater innefattar begreppet royalty även ersättning för nyttjandet av materiell egendom som naturresurser och industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning. Många stater behandlar även ersättningar för tekniskt bistånd i samband med upplåtelser av ovan nämnda tillgångar som royalty.¹³³ I vissa stater har termen royalty även fått beteckna den kapitalvinst som uppstår vid överlåtelser av immateriella rättigheter eller annan egendom som omfattas av royaltydefinitionen.¹³⁴

Den dubbelbeskattning som uppkommer för royaltybetalningar är möjlig att lindra eller undvika genom att hemviststaten tillämpar internrättsliga metoder för undvikandet av internationell dubbelbeskattning.¹³⁵ Dessa unilaterala åtgärder är dock inte effektiva när dubbelbeskattningen uppstår på grund av staternas avvikande uppfattningar om skattesubjektets skatterättsliga hemvist, olika uppfattningar om var skatteobjektet ska anses ha sin källa eller när staterna klassificerar en och samma inkomst olika. För att undvika dessa problem ingår stater skatteavtal.¹³⁶

OECD:s modellavtal beträffande inkomst och förmögenhet har legat till grund för majoriteten av de ca 2500 bilaterala skatteavtal som ingåtts i världen.¹³⁷ Modellavtalet har även haft en stor betydelse vid skatteavtalsförhandlingar utanför kretsen av OECD stater.¹³⁸

¹²⁹ Rogers och Wunsch IFA 1997 s. 795 ff., Guruli Hous. Bus. & Tax J. 2005 s. 211

¹³⁰ Lokken, The Source of Income from International Uses and Disposition of Intellectual Property”, Tax. L. Rev 1981s. 247 f.

¹³¹ Källqvist och Köhlmark 2007 s. 223.

¹³² Burns och Krever 1998 s. 615.

¹³³ Lainoff och Vaish IFA 1997 s. 28.

¹³⁴ Burns och Krever 1998 s. 617.

¹³⁵ I svensk skattelagstiftning finns möjligheter till avräkning av i utlandet erlagd skatt från skatt som erläggs i Sverige. Se Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Under vissa förutsättningar med avdrag för utländsk skatt enligt 16 kap.18-19 § § IL

¹³⁶ Rothatgi 2007 s. 14 ff.

¹³⁷ Harris och Oliver 2010 s. 17.

¹³⁸ Introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal, 2014 s. 9 f.

4.2 Artikel 12 om royalty i OECD:s modellavtal

4.2.1 Fördelning av beskattningsrätten

Enligt artikel 12.1 ska royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten har rätt till, beskattas endast i denna andra avtalsslutande stat. Hemviststaten har alltså en exklusiv beskattningsrätt till royaltyinkomster.¹³⁹ I introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal rekommenderar OECD:s högsta beslutande organ, Rådet, att medlemsstaterna skall följa modellavtalet när nya avtal förhandlas fram.¹⁴⁰ Många medlemsstater har dock valt att reservera sig mot utformningen av art 12 och vill i olika utsträckning behålla källstatens rätt att beskatta utgående royaltybetalningar.¹⁴¹ Dessa stater beskattar alltså all royalty, dvs. även sådana royaltybetalningar som inte är hänförliga till ett inom landet beläget fast driftställe.

Undantag från huvudregeln om hemviststatens exklusiva beskattningsrätt anges i 12.3. Regeln innebär att källstaten får beskatta royalty som betalas på grundval av rättigheter eller egendom som äger verkligt samband ("is effectively connected with") ett fast driftställe som ett företag med hemvist i den andra avtalsslutande staten har i källstaten. I sådant fall ska beskattningen i källstaten ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 om inkomst av rörelse.

Hemviststatens exklusiva beskattningsrätt till royalty enligt artikel 12 i OECD:s modellavtal har kritiserats för att vara orättvis mot källstater då dessa i regel är låginkomstländer. Denna orättvisa har under de senaste årtiondena växt på grund av två globala utvecklingstrender. För det första har värdet av royaltybetalningar ökat kraftigt när outsourcing blivit allt vanligare. I och med detta har också överföringen av teknisk kunskap ökat markant. Samtidigt har en dramatisk ökning av användningen av datorprogram givit upphov till problem som rör fördelningen av skattebasen mellan höginkomst- och låginkomstländer. Denna motsättning har medfört en rad klassificerings- och definitionsproblem. Det har vidare blivit allt enklare att förflytta immateriella tillgångar som ger upphov till royalty över landsgränserna. Den andra trenden är att källstater berövas välbehövliga skatteintäkter när vederlag för överföring av egendom och tjänster alltför lättvindigt klassificeras som royalty.¹⁴²

¹³⁹ Eftersom artikel 12 endast behandlar royalty som betalas från en avtalsslutande stat till en person med hemvist i en annan avtalsslutande stat, är den inte tillämplig på royalty som härrör från tredje stat eller på royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som är hänförlig till fast driftställe som företag i denna stat har i den andra avtalsslutande staten. Se vidare punkt 5 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁴⁰ Introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal, 2014 s. 7.

¹⁴¹ Punkt 33-37 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁴² Tadmores BFIT 2007 s. 178., Lodin 2002 s. 189.

4.2.2 Royaltybegreppet

När immateriella tillgångar överförs från ett land till ett annat kan betalningarna som erläggs till mottagarlandet klassificeras på en rad olika sätt; inkomst av rörelse, inkomster från tillhandahållande av tjänster, hyra, lön, utdelning, kapitalvinst eller royalties. Interna skatteregler och skatteavtal behandlar dessa betalningstyper på olika sätt. När en rättsinnehavare under en begränsad tid upplåter en immateriell tillgång till en annan part, licenstagaren, kan betalningarna som erläggs för detta i regel hänföras till någon av följande huvudgrupper:

- Betalningar som erläggs för nyttjandet av kulturell egendom, inbegripet royalties som erläggs för upplåtelse av upphovsrätt till litterärt eller konstnärligt verk.
- Betalningar som erläggs för nyttjande av know-how, patent, mönster, hemligt recept och formler, varumärken och liknande egendom.
- Betalningar för nyttjandet av materiell egendom, exempelvis betalningar för nyttjande av naturresurser eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning.
- Under vissa omständigheter kan royalties även omfatta betalningar för tekniskt bistånd i samband med de ovan nämnda royaltykategorierna,¹⁴³

I artikel 12 i OECD:s modellavtal finns en definition av begreppet royalty. Den angivna definitionen gäller endast vid tillämpningen av artikeln, vilket framgår av lokutionen ”*as used in this Article*”. För det fall att begreppet förekommer i andra artiklar i ett skatteavtal kan det där ha en annan betydelse. Det bör här understrykas att definitionen av royalty kan variera mellan olika skatteavtal.¹⁴⁴ Artikel 12 i modellavtalet omfattar inte ersättningar för rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång.¹⁴⁵

Artikel 12.2 i OECD:s modellavtal omfattar ersättning för upplåtelse av följande egenskapskategorier;

- Upphovsrätt, patent, varumärken och mönster,
- Hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod.
- Erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Definitionen omfattar ”varje slags betalning”, dvs. såväl engångsbetalningar som periodiska betalningar. Enligt kommentarerna till artikel 12 hänför sig royalty till rättigheter eller egendom som utgörs av olika former av litterär och konstnärlig egendom, till de slag av intellektuell egendom som närmare

¹⁴³ Brooks eJITaxR 2007 s. 177.

¹⁴⁴ SKV 2011 s. 582.

¹⁴⁵ Beskattningsrätten till föränderliga eller fasta ersättningar för rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång, regleras i artikel 6 (Fast egendom). Se punkt 19 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

anges i artikeltexten samt till upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Det anges vidare att definitionen avser nyttjandet av eller för rätten att nyttja rättigheter av nämnt slag, oavsett om de är eller behöver vara upptagna i offentligt register. Definitionen innefattar både betalningar som erlagts på grund av licens och ersättning som en person kan bli skyldig att betala p.g.a. olovlig efterbildning eller intrång i rättigheten.¹⁴⁶ Avgränsningen av royaltybegreppet sker med utgångspunkt i vilka rättigheter som upplåts och inte i betalningssättet. Artikeln uppställer alltså inget krav på hur royalty beräknas. Ersättningsformen i ett licensavtal kan således utgöras av ett engångsbelopp, minimiroyalty, fast royaltysats etc.¹⁴⁷ Enligt kommentaren har ordet ”betalning” i definitionen en mycket vid innebörd. Ersättningen måste dock utgöra en ekonomisk ersättning för de tillgångar som räknas upp i art. 12.2.¹⁴⁸

Alla de uppräknade föremålen i artikel 12 har det gemensamt, att de utgör immateriella tillgångar. Definitionen omfattar alltså inte materiella tillgångar. Upphovsrätt, patent, varumärke och mönster är immateriella rättigheter. Enligt Vogel avses med ”hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod” know-how i dess snävare bemärkelse, dvs. företagshemligheter av kommersiell eller industriell natur som åtnjuter legal status och skydd.¹⁴⁹ Den omständigheten att föremålen kan skyddas i egenskap av företagshemligheter talar för att inkludera dem under definitionen immateriell egendom. Huruvida ”upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur” kan betraktas som immateriella tillgångar är problematiskt att avgöra.¹⁵⁰ Enligt Vogel avses här know-how i dess vidare bemärkelse, innefattande oskyddad och icke-hemlig kunskap utan något rättsskydd.^{151 152}

Begreppet royalty i artikel 12.2 har en rättslig innebörd enligt OECD:s modellavtal, vilket utesluter en tolkning av begreppet enligt de avtalsslutande staternas interna rätt. Det är alltså royaltydefinitionen i det aktuella skatteavtalet som gäller, även om inkomsten enligt intern rätt är att hänföra till ett annat inkomstslag.¹⁵³ Inget hindrar emellertid att de avtalsslutande staterna faller tillbaka på sina interna rätt vid tolkningen av termer som återfinns i artikel 12.2 för att definiera begreppet royalty. I de flesta stater används inte begreppet royalty i skattesyfte eller för att definiera en särskild inkomstkategori. Vid tolkning av royaltydefinitionen i artikel 12.2 måste man göra en åtskillnad på den innebörd som begreppen i

¹⁴⁶ Punkt 8 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal

¹⁴⁷ Vogel 1997 s. 786.

¹⁴⁸ Punkt 8.3 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal

¹⁴⁹ Vogel 1997 s. 794.

¹⁵⁰ du Toit 1999 s. 26.

¹⁵¹ Vogel 1997 s. 794.

¹⁵² Hyresbetalningar för biografiffilm behandlas också som royalty, oavsett om den visas på biograf eller television. De avtalsslutande staterna kan emellertid komma överens om att hyra för biografiffilm ska behandlas som inkomst av rörelse och därför omfattas av artikel 7 (inkomst av rörelse) och 9 (företag i intressegemenskap).

¹⁵³ Källqvist och Köhlmark 2007 s. 43.

royaltydefinitionen har enligt staternas civilrätt (immaterialrätt och avtalsrätt) och den innebörd som begreppen ges inom skatterätten i syfte att uppnå en konsekvent beskattning av ekonomiskt likvärdiga fall.¹⁵⁴

I 1992 års OECD-modellavtal har från definitionen av royaltybegreppet uteslutits vad som tidigare benämndes som ”ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning. Hyres- och leasingavgifter omfattas numera av artikel 7 (inkomst av rörelse).¹⁵⁵

4.3 Royaltyartikelns tillämpningsområde

Skatteavtalens uppdelning av inkomster i olika inkomstkategorier samt fördelningsregler innebär att den inkomst som är föremål för bedömning, måste hänföras till någon av skatteavtalets fördelningsartiklar.¹⁵⁶ Inkomster från immateriella tillgångar kan inte sällan klassificeras och hänföras till flera olika artiklar i ett skatteavtal. Eftersom många skatteavtal ger källstaten en viss rätt att beskatta all royalty, även till den del den inte är att hänföra till ett inom landet beläget fast driftställe, uppkommer en mängd olika definitions- och klassificeringsproblem beträffande inkomstslag.¹⁵⁷ Särskilt besvärlig i detta sammanhang är gränsdragningen mellan å ena sidan royalty och å andra sidan inkomst av rörelse.¹⁵⁸ En annan problematisk gränsdragning är den mellan royalty och kapitalvinst. Även gränsdragningen mellan royalty och artikel 14 om självständig yrkesutövning¹⁵⁹ och artikel 17 om artister och sportutövare är problematisk.¹⁶⁰ Eftersom artikel 12 i många skatteavtal medger delad beskattningsrätt till royalty samtidigt som övriga nyssnämnda fördelningsartiklar tillerkänner hemviststaten den exklusiva beskattningsrätten, är klassificeringen avgörande för att undvika den dubbelbeskattning som uppkommer när inkomster och transaktioner klassificeras på olika sätt och därför hänförs till olika fördelningsartiklar. En förutsättning för att undvika situationer där dubbelbeskattning uppstår är att de avtalslutande staterna klassificerar transaktioner på ett enhetligt sätt. En konform tolkning av skatteavtalets fördelningsartiklar förutsätter samtidigt att de olika staternas interna lagstiftning anpassas till vad som är internationellt vedertaget.¹⁶¹

¹⁵⁴ Vogel 1997 s. 786.

¹⁵⁵ Punkt 9 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal

¹⁵⁶ Kleist 2005 s. 132., Källqvist och Köhlmark 2007 s. 43.

¹⁵⁷ Punkt 27-31.5 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal., Westerberg, Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse? 1999 s. 115 f.,

¹⁵⁸ Lodin 2002 s. 208 ff.

¹⁵⁹ Artikeln har utgått ur OECD: modellavtal och behandlas numera under artikel 7. Det framgår av 3.1 h i OECD:s modellavtal att begreppet rörelse omfattar professionella tjänster och annan självständig verksamhet.

¹⁶⁰ Punkt 11-18 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁶¹ Lodin 2002 s. 187 ff.

Uppkomsten av elektronisk handel är en annan aspekt som ökat betydelsen av att klassificera betalningar som antingen royalty eller inkomst av rörelse.¹⁶²

4.3.1 Artikel 12 i förhållande till artikel 13

Som redan framgått avser artikel 12 överlåtelse av immateriella tillgångar. Hur gränsdragningen mellan artikel 12 och artikel 13 om kapitalvinst ska ske behandlas i kommentaren till OECD:s modellavtal. Där anges bl.a. att betalning för förvärvet av den fulla äganderätten till sådan egendom ("an element of property") som avses i artikel 12.2, inte kan betraktas som royalty. Det anges vidare att gränsdragningsproblem kan uppstå vid överföring av rättigheter som är knutna till sådan egendom som avses i definitionen där dessa rättigheter överförs genom en transaktion som utformats som en överlåtelse. Som exempel på sådana transaktioner nämns en exklusiv ensamrätt att utnyttja samtliga rättigheter som är knutna till en immateriell egendom under en begränsad tidsperiod eller inom ett begränsat geografiskt område. Enligt kommentaren är varje enskilt fall beroende av sina särskilda omständigheter och måste analyseras i ljuset av nationell immaterialrätt i fråga om den aktuella tillgången samt de nationella avtalsregler som reglerar vad som är att anse som överlåtelse. Betalning som erlaggs som vederlag för överlåtelse av rättigheter som utgör bestämd och specificerad egendom (vilket är mer sannolikt vid rättigheter med geografisk begränsning än vid tidsbegränsade rättigheter) anses vara inkomst av rörelse enligt artikel 7 eller kapitalvinst enligt artikel 13 och inte royalty.¹⁶³

Enligt kommentaren kan alltså partiella överlåtelser av rättigheter knutna till sådan egendom som avses i artikel 12 klassificeras som överlåtelser. Detta motiveras i kommentaren med att en partiell eller total överlåtelse av äganderätten till rättigheterna medför att ersättningen inte kan anses utgå för nyttjandet av rättigheterna. Det framhålls vidare att transaktionens väsentliga innebörd av överlåtelse inte kan ändras av betalningsformen, ersättningen utgår i form av avbetalningar eller, enligt de flesta länders uppfattning, av det faktum att betalningarna är villkorade av förvärvarens nyttjande av den överlåtna egendomen.¹⁶⁴ Beträffande överlåtelse av upphovsrätt uttalas att det kan vara besvärligt att avgöra om överlåtelse föreligger om transaktionen avser

- en exklusiv ensamrätt att utnyttja upphovsrätten under en fastställd tidsperiod eller inom ett begränsat geografiskt område;
- ytterligare ersättning som beräknas i relation till nyttjande;
- ersättning i form av en väsentlig engångsbetalning.¹⁶⁵

¹⁶² Punkt 12-18 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁶³ Punkt 8.2 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁶⁴ Punkt 8.2 och 16 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal

¹⁶⁵ Punkt 15 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

4.3.2 Artikel 12 i förhållande till artikel 7

När ett företag säljer varor i en källstat (möjligtvis efter att varorna beställts via e-post) har det gjorts gällande att källstaten inte har en tillräcklig grund att beskatta företagets vinster som intjänas i källstaten. Alla skatteavtal föreskriver att rörelseinkomster skall undantas från beskattning i källstaten, såvida inte företaget har ett fast driftställe där.¹⁶⁶ Som nämnts ovan föreskriver många skatteavtal källskatt på royalty som utbetalas till utländska mottagare. Om den skatteskyldiges inkomster i källstaten istället klassificeras som inkomst av rörelse enligt artikel 7 kan denne inte bli föremål för källstatsbeskattning. Detta aktualiserar frågan om det är möjligt att göra en begreppsmässig skillnad mellan royalty, inkomst av rörelse och inkomster från tillhandahållande av tjänster.

Det har hävdats att källstaten inte bör ha någon rätt att ta ut en källskatt på royaltybetalningar då distinktionen mellan inkomst av rörelse och royalty i princip är omöjlig att göra i praktiken. I och med uppkomsten av e-handel har gränsen mellan royalties, inkomst av rörelse och betalningar för relaterade tjänster blivit allt svårare att dra. Någon internationell konsensus kring frågan finns inte och problematiken har varit föremål för livliga diskussioner. De flesta OECD-staterna (höginkomstländer) har försökt att begränsa royaltyartikelns tillämpningsområde till förmån för artikel 7 i syfte att åstadkomma en minskning av antalet transaktioner där källstater uppbär källskatt.¹⁶⁷ Exempelvis uteslöts leasingavgifter, som tidigare omfattades av royaltybegreppet, vid 1992 års revidering från definitionen.¹⁶⁸ Enligt OECD:s skattekommitté hade denna ändring inte behövts om alla OECD:s medlemsstater följde modellavtalet enligt vilken beskattning endast skall ske i hemviststaten av den som har rätt till royaltyn. Vidare uttalade kommittén att artikel 12 i första hand utformats med tanke på tillgångar som innehåller ett icke oväsentligt immateriellt element samt att det aldrig var avsikten att denna artikel skulle tillämpas på sådan enklare utrustning som i vissa fall kommit att bli föremål för beskattning enligt art. 12. Målsättningen med inkomst kategorin royalty i art. 12 i OECD:s modellavtal är att den skall baseras på realisationen av det värde som immateriella tillgångar innehåller.¹⁶⁹ Detta mål är av central betydelse för motiveringen av att göra en åtskillnad mellan inkomst av rörelse och royalties.¹⁷⁰

I takt med informationsteknologins utveckling har en mängd nya immateriella produkter och tjänster utvecklats. Samtidigt har den digitala handeln med dessa produkter givit upphov till en mängd nya definitions- och klassificeringsfrågor. Huvudproblemen här rör framförallt gränsdragningen mellan inkomst av rörelse och royalty eller betalning för

¹⁶⁶ Brooks eJITaxR 2007 s. 186 f.

¹⁶⁷ Vogel 1997 s. 772., Brooks eJITaxR 2007 s. 189.

¹⁶⁸ Punkt 9 och 16 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal

¹⁶⁹ OECD, The Taxation of Income Derived from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment, s. R (2) 5 f., i Model Tax Convention on Income on Capital, Full Version, July 2010.

¹⁷⁰ Tadmor Can. Tax J. 2004 s. 133.

hyra. Exempel på problematiska klassificerings- och definitionssituationer är:

En digital transaktion innefattar en rätt att göra tio digitala kopior av e-bok. För det fall transaktionen klassificeras som en upplåtelse av rättsinnehavaren upphovsrätt är betalningen att betrakta som en royaltymbetalning som faller under artikel 12. Transaktionen kan emellertid klassificeras som ett förvärv av enskilda exemplar. I sådant fall är betalningen att betrakta som varubetalning som behandlas under artikel 7. Om transaktionen klassificeras som en upplåtelse av rätten till verket har källstaten rätt att beskatta betalningen om skatteavtalet föreskriver delad beskattningsrätt till royalty. En ytterligare gränsdragningsfråga gäller digitala förvärv av programexemplar, innefattande en rätt till framtida uppdatering, som kan laddas ner från Internet. Om transaktionen klassificeras som tillhandahållande av tjänster kan det vara fråga om en sådan betalning för vissa slag av tjänster som omfattas av det aktuella skatteavtalets royaltyartikel.¹⁷¹

4.3.2.1 Gränsdragningen mellan betalningar för exklusiv distributionsrätt/exklusiva återförsäljaravtal och royaltymbetalningar

Betalning som uteslutande erläggs för att erhålla en exklusiv distributionsrätt till en produkt eller tjänst inom ett specifikt territorium anses inte utgöra royalties, eftersom en sådan betalning inte utgör ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja sådan egendom som omfattas av definitionen. Dessa betalningar ska istället betraktas som ersättningar för att öka försäljningsintäkter som omfattas av artikel 7. I OECD-kommentaren ges ett exempel på en sådan betalning. En betalning som en distributör med hemvist i en avtalsslutande stat erlägger till en tillverkare med hemvist i den andra avtalsslutande staten för den exklusiva rätten att sälja dennes varor i sin hemviststat, utgör inte royalty. I detta exempel erlägger inte distributören någon ersättning för rätten att nyttja varumärke eller firmanamn under vilket varorna säljs. Han erhåller endast en exklusiv rätt att i sin hemviststat sälja de varor som han förvärvar från tillverkaren.¹⁷²

En förutsättning för att en betalning ska betraktas som royalty är att den avser egendom som redan existerar vid tidpunkten för upplåtelsen. Betalningar för utveckling av sådan egendom som avses i artikel 12 omfattas därför av artikel 7. Betalning för en rätt att i framtiden utnyttja ännu icke existerande immateriella tillgångar kan därmed inte anses utgöra royalty. Inte heller betalningar som erläggs för utveckling av sådan egendom betraktas som royalty. I dessa fall kommer betalningarna att utgöra ersättning för tjänster som resulterar i skapandet och utvecklingen av immateriella tillgångar. Så är även fallet, om exempelvis en mönsterskapare och upphovsman till behåller samtliga rättigheter till ett mönster eller

¹⁷¹ Lodin 2002 s. 188.

¹⁷² Punkt 10.1 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

ritning. Om upphovsrättsinnehavaren till sedan tidigare utvecklade ritningar endast beviljar någon rätten att modifiera eller reproducera dessa ritningar, utan att den personen utför något extra arbete, är betalningen att betrakta som ersättning för upplåtelse av nyttjanderätten till ritningen och utgör därmed royalty.¹⁷³

4.4 Royaltybetalningar för know-how

Know-how utgör en immateriell tillgång som är svår att placera under någon av de två grupperna som de immateriella ensamrätterna traditionellt delas in i – upphovsrätten och det industriella rättsskyddet. Dess speciella karaktär har resulterat i många klassificerings- och definitionsproblem vid tillämpningen av skatteavtal. Begrepp som "know-how", "information av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur" och "affärshemligheter" är till sin natur oklara och ibland tom förvirrande. Domstolar i olika stater har haft praktiska svårigheter vid tillämpningen av dessa begrepp. Dessutom ges begreppen olika innebörd i olika nationella rättssystem.¹⁷⁴

Royaltydefinitionen i artikel 12.2 är från OEEC:s fjärde rapport från 1961. Definitionens höga ålder har givit upphov till problem på grund av skillnader i staters interna immaterialrätt. Det främsta problemet har emellertid varit staters olika uppfattningar kring omfattningen av de uttryck som återfinns i definitionen.¹⁷⁵ Ett exempel på detta är om en viss betalning skall anses utgöra ersättning för "upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur" (know-how) och omfattas av art. 12 eller om den istället ska anses utgöra ersättning för tjänster eller överlåtelse och falla in under artikel 7 resp. artikel 13. I OECD-kommentaren diskuteras royalty som beteckning för betalningar mottagna som ersättning för know-how.

4.4.1 Definition av know-how

Hur en definition av know-how skall lyda råder det delade meningar om. En rad olika fackorgan och författare har utformat definitioner av know-how. ANBPPI:s definition av begreppet know-how som lyder enligt följande:

"know-how är all inte allmänt tillgänglig teknisk information, oavsett om den kan patenteras eller inte, som är nödvändig för industriell återgivning, direkt och på samma villkor, av en produkt eller tillverkningsmetod. I den mån know-how har förvärvats genom erfarenhet, representerar den sådant som en tillverkare inte kan få kännedom om enbart genom att undersöka produkten och enbart genom sina kunskaper om teknikens framsteg"

I OECD-kommentaren till 2003 års version av OECD:s modellavtal hänvisar man till ANBPPI:s definition av know-how. Någon OECD

¹⁷³ Punkt 10.2 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁷⁴ du Toit 1999 s. 26 f., Tadmore Can. Tax J. 2004 s. 130 f.

¹⁷⁵ Avery m.fl., BFIT 2006 s. 245.

definition av begreppet fanns således inte i 2003 års kommentar.¹⁷⁶ I OECD- kommentaren till 2008 års OECD- modellavtal sker ingen uttrycklig hänvisning till ANBPP:s definition av know-how.

Enligt ANBPP:s definition innefattar ett know-how avtal följande:

- överföring av teknisk information som är orörd/hemlig ("undivulged")
- som antingen kan patenteras eller inte
- och som är nödvändigt för industriell reproduktion/återgivning av en produkt eller tillverkningsmetod
- och som härrör från erfarenhet

Enligt den nuvarande OECD-kommentar avses med orden "betalningar för information angående industriell, kommersiell eller vetenskapliga rön" överföring av särskild information som inte har patenterats och som inte generellt faller inom andra kategorier av immateriell egendom. I regel avses hemlig information av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur som uppkommit av tidigare erfarenhet som är av praktiskt användning i ett företags verksamhet och vars avslöjande kan resultera i en ekonomisk fördel.¹⁷⁷ Enligt OECD:s definition innefattar ett know-how avtal följande:

- överföring av särskild kunskap eller erfarenhet angående industriell, kommersiell eller vetenskapliga rön som vanligen utgörs av hemlig information
- som inte är patenterad
- och som är av praktiskt användning i ett företags verksamhet och vars avslöjande kan resultera i en ekonomisk fördel
- och som uppkommit av tidigare erfarenhet

4.4.1.1 Hemlig information

Det förhållandet att informationen skall vara hemlig skiljer know-how från tillhandahållande av tjänster. Det som utmärker know-how är att den hemliga kunskapen eller erfarenheten har ett kommersiellt och ekonomiskt värde som kan upprätthållas genom att informationen förblir hemlig. Det förhållandet att know-how är hemlig innebär en fördel i konkurrenshänseende för nyttjaren i förhållande till konkurrenter. Den som har rätt att nyttja know-how kan skaffa sig ett försprång i fråga om exempelvis produktutveckling eller tillhandahållande av tjänster gentemot sina konkurrenter. Denna konkurrensfördel innebär vidare att konkurrenterna ofta har ett intresse av förvärva know-how för att använda den i sin produktion. Av detta följer att innehavare av know-how kan överlåta eller licensiera den hemliga informationen. Enligt Heredia är det främsta kännetecknet för know-how att informationen skall vara hemlig. I definitionen av know-how i OECD-kommentaren sker ingen uttrycklig hänvisning till "hemlig information", även om det sägs att know-how

¹⁷⁶ Punkt 11 i kommentaren till artikel 12 i 2003 års OECD:s modellavtal.

¹⁷⁷ Punkt 11 i kommentaren till artikel 12 i 2003 års OECD:s modellavtal.

vanligen anknyter till hemlig information av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. I OECD-kommentaren till 2003 års version av OECD-modellavtalet sägs att know-how ”är all inte allmänt tillgänglig teknisk information”. Enligt Heredia ligger skillnaden mellan ”hemlig” (”secret”) och undivulged/oröjd i att ”undivulged” inte innebär att informationen är helt okänd medan ”secret” innebär att informationen är helt okänd.¹⁷⁸ Av detta följer att det inte är nödvändigt att informationen är helt okänd för att anses utgöra know-how. Det är således fullt tillräckligt att informationen inte är allmänt känt.¹⁷⁹

4.4.1.2 Skillnaden mellan know-how och patent

Som framgått ovan avses med know-how särskild information som inte har patenterats och som inte generellt faller inom andra kategorier av immateriella rättigheter.¹⁸⁰ Enligt OECD-kommentaren till 2003 års version av OECD:s modellavtal kan information utgöra know-how oavsett om den kan patenteras eller inte. Med andra ord omfattas know-how som kan patenteras av royaltydefinitionen. Om sådan know-how patenteras anses den inte längre utgöra know-how, utan behandlas då som patent. Detta innebär att innehavaren av know-how kan välja mellan att antingen patentera informationen eller fortsätta hemlighålla informationen som know-how. Innehavaren beslut mellan de två alternativen är beroende av en rad olika faktorer såsom hur skyddet ser ut och vilka kostnader som är förenade med alternativen. Patentlagstiftning erbjuder ett starkare och mer tillförlitligt skydd än know-how, men är däremot förenad med större administrativa kostnader. Know-how står inte helt utan skydd, men lagstiftningen som skyddar know-how är svagare och mer begränsad än patentskyddet.¹⁸¹

Know-how som är möjlig att patentera och sådan know-how som inte kan patenteras framgår av art.12.2 i OECD:s modellavtal. I artikeln stadgas ”rätten att nyttja” hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod” och ”upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Betalningar som erläggs för rätten att nyttja hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod i själva verket utgör vederlag för know-how som utgör patent. Det är således fråga om know-how i en snävare bemärkelse. Äkta know-how avser ”upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Här är det således fråga om know-how i en vidare bemärkelse som relaterar till hemlig information som inte har registrerats som ett patent eftersom informationen inte uppfyller patentkraven eller för att ägaren föredrar att informationen förblir hemlig.¹⁸²

¹⁷⁸ Heredia ET 2005 s. 104.

¹⁷⁹ Vogel 1997 s. 794

¹⁸⁰ Punkt 11 i kommentaren till artikel 12 i 2003 års OECD:s modellavtal.

¹⁸¹ Punkt 11 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal., Johnson, Trade Secret Subject, Matter Hamline L. Rev. s. 545 ff.

¹⁸² Vogel 1997 s. 794.

4.4.1.3 Praktisk användning i ett företags verksamhet

I definitionen av know-how i OECD-kommentaren till 2003 års version av OECD:s modellavtal framgår att know-how är nödvändig för ”industriell återgivning av en produkt eller tillverkningsmetod”. Enligt Heredia är denna definition ofullständig då den endast hänsyftar på enbart en aspekt av know-how, dvs. den industriella aspekten. Know-how innefattar både en industriell och en kommersiell aspekt. Den industriella aspekten omfattar materiell reproduktion av varor eller tillhandahållande av tjänster. Den kommersiella aspekten avser all information som rör affärsverksamhet, exempelvis marknadsplanering. Enligt Heredia hänsyftar OECD-kommentaren till 2003 års version av OECD:s modellavtal på endast den industriella aspekten av know-how när man refererar till ”industriell återgivning av en produkt eller tillverkningsmetod”. Enligt Heredia bör know-how definitionen i OECD-kommentaren vara vidare och omfatta såväl industriella som kommersiella aspekter.¹⁸³ Detta torde numera vara fallet då OECD-kommentaren uttalar att know-how är information för praktisk användning i ett företags verksamhet och vars avslöjande kan medföra en ekonomisk fördel.¹⁸⁴

4.4.1.4 Uppkomst av tidigare erfarenhet

Eftersom definitionen av know-how i artikel 12 är kopplad till information som rör tidigare erfarenheter är artikeln inte tillämplig på betalningar för ny information som är ett resultat av tjänster utförda åt betalaren.¹⁸⁵ Det förhållandet att know-how utgörs av tidigare erfarenheter innebär att kunskapen inte kan erhållas efter en granskning av en produkt eller utgöras av befintliga kunskaper om en process. Denna typ av erfarenhet är i motsats till specialistkunskaper person- relaterad erfarenhet. Erfarenheter som alla kan förvärva eller har vetskap om utgör allmän kunskap och kan således inte betraktas som speciell kunskap som härrör från tidigare erfarenheter.¹⁸⁶ Detta innebär att know-how inte kan förvärfvas genom att endast bedriva näringsverksamhet.¹⁸⁷

4.4.2 Distinktionen mellan know-how och tillhandahållande av tjänster

Gränsdragningen mellan know-how och tillhandahållande av tjänster är av stor betydelse eftersom betalningar som erlaggs som ersättning för know-how anses utgöra royalty, medan betalningar för tillhandahållande av tjänster är att hänföra till andra inkomst kategorier, såsom inkomst av rörelse eller inkomst från självständig verksamhet. I kommentaren finns flera kriterier och exempel för att tydliggöra skillnaderna mellan know-how och tillhandahållande av tjänster.

¹⁸³ Heredia ET 2005 s. 105.

¹⁸⁴ Punkt 11 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁸⁵ Punkt 11 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁸⁶ Vogel 1997 s. 194.

¹⁸⁷ Heredia ET 2005 s. 105.

4.4.2.1 Omfattningen av parternas skyldigheter i ett know-how avtal

Enligt kommentaren innebär ett know-how avtal att innehavaren av know-how åtar sig att delge den andra parten sin speciella kunskap och erfarenhet utan att dessa avslöjas för allmänheten, så att denne kan nyttja dem för sin egen räkning. Det förutsätts att upplåtaren inte själv måste medverka vid användningen av upplåtelseobjektet och att han inte lämnar någon garanti beträffande resultatet.¹⁸⁸ När skiljer mellan betalningar för överföring av know-how och tillhandahållande av rådgivande tjänster måste man avgöra huruvida information delges en part. En rådgivare eller konsult delger inte sin kunskap, utan nyttjar den själv. Det enda som rådgivaren eller konsulten delger är en slutsats som är baserad på bl.a. hans erfarenheter. En person som delger know-how till en annan person har inget intresse av vad mottagaren gör med informationen. Inte heller är han ansvarig för dennes användning av informationen. Ett antal OECD-länder har emellertid givit begreppet ”delgivning av know-how” en så pass vid tolkning att den även har kommit att omfatta teknisk assistans.¹⁸⁹

I ett avtal om tillhandahållande av tjänster åtar sig den ena parten att utföra arbete för den andra parten. Med andra ord är leverantörens skyldigheter mer omfattande än de skyldigheter som åligger en upplåtare enligt ett know-how avtal, som är begränsad till att endast delge motparten information. Enligt Heredia är det därför möjligt att tala om en ”delgivningsprincip”, enligt vilken upplåtaren förmedlar kunskap på samma sätt som en lärare förmedlar kunskap till en student.¹⁹⁰ I detta avseende konstateras det i OECD-kommentaren att i de flesta fall som rör tillhandahållande av know-how behöver ”delgivaren” i regel inte göra något nämnvärt utom att tillhandahålla information eller återge föreliggande material.¹⁹¹

Transaktioner avseende överföring av know-how skiljer sig alltså från transaktioner avseende tillhandahållande av tjänster genom att ena parten åtar sig att använda sin vanliga yrkesskicklighet för att själva utföra arbete för den andra parten. Betalningar som erläggs för sådana avtal omfattas i regel av artikel 7.¹⁹² Den erfarenhet som förvärfvas genom utförandet av arbete, utgör inte sådan erfarenhet som omfattas av know-how. Med know-how avses inte den expertkunskap som erfordras när man skall utföra ett speciellt uppdrag, utan begreppet sträcker sig längre än så.¹⁹³ Detta fastställs i OECD-kommentaren till 2003 års version av OECD:s modellavtal där det framgår att know-how representerar sådant som en tillverkare inte kan få kännedom om enbart genom att undersöka produkten och enbart genom sina kunskaper om teknikens framsteg.¹⁹⁴

¹⁸⁸ Punkt 11.2 och 11.3 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal

¹⁸⁹ Vogel 1997 s. 790.

¹⁹⁰ Heredia ET 2005 s. 106.

¹⁹¹ Punkt 11.3 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁹² Punkt 11.2 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁹³ Heredia ET 2005 s. 106.

¹⁹⁴ Punkt 11.2 i kommentaren till artikel 12 i 2003 års OECD:s modellavtal.

Mot bakgrund av ovanstående är följande kriterier av betydelse för att fastställa om en transaktion avser överföring av know-how:

- Avtal om tillhandahållande av know-how avser information av det slag som anges i punkt 11 och som redan finns tillgänglig eller avser tillhandahållande av sådan information efter det att den utvecklats eller skapats och innehåller särskilda bestämmelser om att informationen är hemlig.¹⁹⁵
- Avtal om tillhandahållande av tjänster innebär att leverantören åtar sig att utföra tjänster som kan kräva att denne utnyttjar sitt speciella kunnande, skicklighet och expertis, men inte att detta kunnande, denna skicklighet eller expertis överförs till den andra parten.

Som framgått behöver innehavaren av know-how i regel inte göra något nämnvärt utöver att tillhandahålla föreliggande information eller återge föreliggande material. Avtal om tillhandahållande av tjänster är emellertid förenade med en högre kostnadsnivå för leverantören när han fullföljer sina avtalsåtaganden. Leverantören kan t.ex. beroende på arten av de tjänster som ska tillhandahållas ådra sig lön till anställda som är sysselsatta med forskning, undersökning, ritning och annan liknande verksamhet eller betalningar till underentreprenörer för tillhandahållande av liknande tjänster.¹⁹⁶

Enligt Tadmores är OECD:s gränsdragning mellan betalningar för tillhandahållande av know-how och betalningar för tillhandahållande av tjänster vid en första anblick både praktisk och logisk. Detta eftersom kriterierna är baserade på sedvanliga avtal. Tadmores framhåller emellertid att kriterierna kan bli svåra att tillämpa på transaktioner som skiljer sig från sedvanliga avtal. Vidare påpekar hon att en tillämpning av artikel 12 i hög grad är beroende av de särskilda villkoren i avtal, vilket kan skapa utsikter för skatteplanering och inkonsekventa resultat.¹⁹⁷

I kommentaren görs en uppräkningslista av olika transaktioner och avtalstyper som inte utgör ersättning för tillhandahållande av know-how, utan ersättning för tillhandahållande av tjänster:

- Betalning för tjänster efter försäljning, s.k. after-sales services.
- Betalningar för tjänster som en säljare utför för en köpare p.g.a. garantiåtaganden.
- Betalningar för ren teknisk hjälp.
- Betalningar för en förteckning med potentiella kunder, då en sådan förteckning är framtagen speciellt för utbetalaren från allmänt tillgänglig information (en betalning för ett hemligt register med

¹⁹⁵ Kravet att know-how skall utgöras av hemlig information kommer till uttryck på flera platser i OECD-kommentaren. Av punkt 11.1 framgår att know-how "vanligen anknyter till hemlig information". I 11.3 framgår "information tillhandahålls under förutsättningen att kunden inte utan tillstånd röjer den".

¹⁹⁶ Punkt 11.2 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁹⁷ Tadmores, Further Discussion on Income Characterization Can. Tax J. 2004 s. 130.

kunder vilka betalningsmottagaren har försett med särskilda produkter eller tjänster utgör emellertid en betalning för know-how, då det har en koppling till betalningsmottagarens kommersiella erfarenheter av kontakter med dessa kunder).

- Betalning för råd som lämnats av ingenjör, advokat eller revisor och
- Betalningar för råd som tillhandahålls elektroniskt, för elektronisk kommunikation med tekniker eller för att genom datanätverk utnyttja en databas för problemlösning t.ex. en databas som till användare av mjukvara tillhandahåller icke-konfidentiell information rörande ofta ställda frågor eller allmänna problem som ofta uppstår.¹⁹⁸

4.4.2.2 Blandade avtal

Vid blandade avtal där en patentupplåtelse även innefattar tillhandahållande av know-how, måste patentet upplåtas medan know-how endast behöver delges motparten för att omfattas av artikel 12. I de fall där delgivningen av know-howet är av underordnad betydelse i ett patentlicensavtal erfordras ingen separat karaktärisering av avtalets olika delar.¹⁹⁹

I OECD-kommentaren förs en diskussion kring avtal som täcker både know-how och tillhandahållande av teknisk assistans. Som exempel på ett sådant avtal anges franchiseavtalet där upplåtaren meddelar sin kunskap och erfarenhet till franchisetagaren och därutöver ger honom olika slag av teknisk assistans som i vissa fall understöds med finansiellt bistånd och leverans av varor. Det lämpligaste sättet att behandla ett blandat avtal är i princip att på grundval av upplysningar i avtalet eller genom en rimlig fördelning dela upp hela det avtalade ersättningsbeloppet på de olika delarna av det som tillhandahållits enligt avtalet och att sedan underkasta varje sålunda bestämd del vederbörlig beskattning. I de fall där en del av det som tillhandahålls utgör avtalets ojämförliga främsta syfte och de andra delar som föreskrivs däri bara är av underordnad och i det stora hela oviktig karaktär, kan det vara möjligt att underkasta ersättningsens hela belopp den beskattning som gäller för huvuddelen.²⁰⁰

4.5 Royaltybetalningar för datorprogramvara

Huruvida betalningar som tas emot som ersättning för datorprogramvara kan klassificeras som royalty är förenat med stora problem. Det är icke desto mindre viktigt med hänsyn till den snabba utvecklingen av datorteknologin och omfattningen av överföring av sådan teknik över nationsgränserna. År 1992 kompletterades därför kommentaren till artikel 12 med principer och kriterier för klassificering av transaktioner avseende överföring av programvara. Ett flertal punkter ändrades ytterligare år 2000 för att förfin

¹⁹⁸ Punkt 11.4 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

¹⁹⁹ Vogel 1997 s. 790.

²⁰⁰ Punkt 11.6 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal

analysen av vad som är inkomst av rörelse respektive royalty i samband med transaktioner avseende programvara.²⁰¹

De problem som är förknippade med klassificeringen av inkomster från programvara har sin grund i att OECD-kommentaren endast accepterar betalningar som erläggs för en licens i upphovsrätten till datorprogrammet som royalty. Många låginkomstländer delar inte OECD:s restriktiva hållning, utan klassificeras även betalningar för en enkel licens till datorprogram, utan någon rätt till den underliggande upphovsrätten till programmet, som royalty.²⁰²

4.5.1 Upphovsrätten och datorprogram

Samtliga OECD-stater utom en ger ett uttryckligt eller implicit skydd till programvara enligt sin upphovsrättslagstiftning.²⁰³ I OECD-kommentaren framhålls att även när betalning för en dataprogramvara är att ense som royalty kan svårigheter uppstå med att tillämpa bestämmelserna om upphovsrätt i artikeln om royalty för programvara. Detta eftersom det enligt art. 12.2 krävs att programvaran betecknas som ett litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk för att omfattas av artikeln. Då ingen av dess beteckningar verkar passande för datorprogram har man i många stater löst problemet genom att uttryckligen klassificera dataprogramvara som ett litterärt och vetenskapligt verk i sin upphovsrättslagstiftning. De flesta stater skyddar dock datorprogram enligt sin upphovsrättslagstiftning, utan att klassificera datorprogram som ett litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk. Att låta datorprogram innefattas av royaltybegreppet i art. 12.2 kan därför vara förenat med problem eftersom ingen av de upphovsrättsliga kategorierna täcker datorprogramvara.²⁰⁴ OECD-kommentarens rekommendation till stater för vilka det inte är möjligt att anknyta programvara till någon av dessa upphovsrättsliga kategorier är att i sina bilaterala avtal ta in en ändrad version av 12.2, där man antingen utelämnar hänvisningen till olika slag av upphovsrätt eller hänvisar särskilt till programvara.²⁰⁵

I art. 12.2 i OECD:s modellavtal finns en uttrycklig hänvisning till film, vilket alltså inte är fallet för datorprogram. Film skyddas liksom datorprogram av upphovsrätt och inkluderades i royaltydefinitionen för att undvika tvister om huruvida betalningar för nyttjandet av film utgjorde royalty eller inkomst av rörelse. Av den anledningen kan man fråga sig varför det inte finns en uttrycklig hänvisning till datorprogram i art. 12.2 för att undvika tolkningsproblem. I EU-direktivet om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties finns en uttrycklig hänvisning till datorprogram. Art. 2 (b) i direktivet lyder enligt följande:

²⁰¹ Punkt 12 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal

²⁰² Heredia BFIT 2005 s. 225.

²⁰³ Punkt 12.2 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal

²⁰⁴ Heredia BFIT 2005 s. 227.

²⁰⁵ Punkt 13.1 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal

royalties: varje slags betalning som tas emot som ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, *häri inbegripet* biografifilm och programvara,

Enligt Heredia torde en inkludering av datorprogram i art. 12.2 inte leda till några tvister. Det förhållandet att royaltybegreppet inte uttryckligen omfattar datorprogram, utgör inget hinder för att låta datorprogram ingå i begreppet oavsett om det betraktas som ett litterärt eller vetenskapligt verk. Det faktum att datorprogram skyddas enligt upphovsrätten bör vara tillräckligt för att låta datorprogram omfattas av royaltybegreppet som ”upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk”.²⁰⁶

4.5.2 Frågor att ta i beaktande vid klassificering av betalningar för datorprogram

Vid klassificeringen av betalningar för datorprogram som royalties är det nödvändigt att skilja mellan frågor som är av relevans för klassificeringen och de som inte är det. Inom OECD och mellan kapital-exporterande länder är det i viss utsträckning möjligt att tala om en konsensus kring vilka frågor som skall anses vara av relevans vid klassificeringen av betalningar för programvara. Denna konsensus finns däremot inte mellan kapital-exporterande länder och kapital-importerande länder som har intagit en annan ställning.

Tre spörsmål anses inte vara av relevans när man skall fastställa huruvida en betalning för datorprogram utgör royalty:

- typ av programvara
- sättet datorprogrammet överförs på
- betalningsformen

4.5.2.1 Typ av programvara

OECD- kommentaren beskriver programvara som ”ett program eller en serie program som innehåller instruktioner till en dator och vilka behövs antingen för datorns egna operativa funktioner (operativ programvara) eller för att fylla andra uppgifter (tillämpningsprogram). I definitionen görs alltså en åtskillnad mellan två typer av programvara, dvs. operativ programvara²⁰⁷ och tillämpningsprogram. Vanliga nutida operativsystem innefattar Microsoft Windows, Mac OS, Linux, Unix, BSD och Solaris. Operativ

²⁰⁶ Heredia anser även att uppräknningen i art.12.2 av traditionella kategorier av upphovsrättsliga verk (litterära, konstnärliga och vetenskapliga) inte kan anses vara uttömmande. Enligt hans mening kan även andra upphovsrättsligt skyddade verk inkluderas i royaltybegreppet. Se Heredia. BFIT 2005 s. 227 f.

²⁰⁷ Punkt 12.1 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

programvaran finns i regel i hårdvaran (inbäddade datorsystem), men kan även förvärvas separat²⁰⁸

En annan åtskillnad är mellan särskild programvara och standarprogramvara. Särskild programvara har konkreta och specifika egenskaper då den är anpassad till en viss kund och kallas ibland för specialanpassad eller skräddarsydd programvara. Standardprogramvara massdistribueras till en bred krets av kunder (off-the-shelf programvara). Vidare finns det programvara som kan betraktas som mellanliggande mellan dessa två typer. Mellanliggande programvara tillverkas för en liten grupp av kunder och anpassas sedan efter kundernas specifika önskemål.²⁰⁹

De ovan redovisade skillnaderna mellan olika typer av programvara bör inte tas i beaktande vid inkomstklassificering. I skatteavtals sammanhang skall man bortse från olika kategorier av programvara när man klassificerar inkomst som royalty. Dock finns två viktiga undantag. Typ av programvara kan vara av relevans i mervärdeskatterättsliga sammanhang och vid tullbeskattning. Vidare lägger många kapital-importerande länder vikt på olika typer av programvara vid inkomstklassificering.²¹⁰

4.5.2.2 Metoder för överföring av programvara och betalningsform

Programvara kan överföras i ett materiellt medium (diskett, laserskiva eller CD-rom), elektroniskt (Internet) och tom skriftligt.²¹¹ Vidare finns det en rad olika ersättningsformer för programvara. Varken metoden med vilken dataprogrammet överförs till mottagaren eller ersättningsformen har någon betydelse när transaktionen skall klassificeras enligt ett skatteavtal. Det spelar således ingen roll om mottagaren förvärvar en datadiskett som innehåller en kopia av programmet eller via internetuppkoppling direkt erhåller en kopia av programmet på sin dators hårddisk. Dessa faktorer är helt irrelevanta vid klassificeringen av betalningar för programvara som royalties.²¹²

4.5.3 Transaktionens rättsliga innebörd

Den enda frågan av relevans vid klassificeringen av betalningar som erläggs för programvara är transaktionens rättsliga innebörd. I OECD-kommentaren framgår att ”karaktären av de betalningar som erhålls i samband med transaktioner avseende överföringen av dataprogramvara beror på vilka rättigheter som mottagaren förvärvar enligt den aktuella

²⁰⁸ Heredia BFIT 2005 s. 228.

²⁰⁹ Heredia BFIT 2005 s. 229 och Punkt 12.1 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

²¹⁰ Heredia BFIT 2005 s. 229.

²¹¹ Punkt 12.1 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

²¹² Inte heller är eventuella restriktioner om hur mottagaren får använda programvaran av relevans. Se Punkt 14.1 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

uppgörelsen avseende användandet och nyttjandet av programmet”.²¹³ Detta följer att man måste beakta olika typer av transaktioner med programvara, när man skall fastställa huruvida betalningar utgör royalty. Det är nödvändigt att man ser till transaktionens rättsliga innebörd.²¹⁴ Detta klargörs även i OECD-kommentaren där det framgår att huvudfrågan att ta ställning till vid klassificeringen av betalningar för programvara är vad betalningen väsentligen avser.²¹⁵

Enligt OECD-kommentaren utgör vederlag för förvärv av en partiell rätt i upphovsrätten (dvs. utan att överlåtaren fullt ut överlåter de upphovsrättsliga rättigheterna) royalty om ersättningen avser överlåtelse av rätten att nyttja ett program på ett sätt som skulle, utan en sådan licens, utgöra ett intrång i upphovsrätten. Som exempel på sådana avtal anges licenser att reproducera och till allmänheten distribuera dataprogramvara som innehåller det upphovsrättsskyddade programmet eller modifiera och offentligt förevisa programmet. Det är således fråga om royalty när vederlag tas ut för rätten att kommersiellt exploatera den rättighet som annars med ensamrätt tillkommer upphovsrättsinnehavaren.²¹⁶ Denna transaktion måste skiljas från en enkel licens om programvara som inte innefattar en rätt i upphovsrätten. Dessa transaktioner omfattar endast vad som är nödvändigt för att användaren skall kunna utnyttja programmet, t.ex. när mottagaren har givits begränsade rättigheter att reproducera programmet.²¹⁷ Kapital-exporterande gör en distinktion mellan dessa två typer av transaktioner, medan kapital-importerande länder anser att båda transaktionerna ger upphov till royalties. Detta är även anledningen till att kapital-importerande länder förespråkar en vid definition av begreppet royalty då detta möjliggör källskatteuttag på fler intäkter i källstaten. Enligt Heredia kan de kapital-importerande staternas inställning vara i strid med ordalydelsen av royaltydefinitionen i art. 12.3, eftersom artikeln endast hänsyftar på nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt (dvs. upphovsrätten till ett upphovsrättsligt skyddat verk) och inte på nyttjandet eller för rätten att nyttja upphovsrättsliga verk.²¹⁸

4.5.3.1 Upphovsrättslicenser för datorprogram vid kommersiell exploatering

Som framgått ovan är det av stor vikt att göra en distinktion mellan olika typer av transaktioner med programvara. Det avgörande är vad huvuddelen av betalningen går till. Om betalningen i huvudsak erläggs för användandet av produkten och endast en mindre del för kopiering, skall betalningen ses som inkomst av rörelse. Om betalningen däremot i första hand är för att utnyttja kopieringsrätten i kommersiellt syfte eller för att offentligt förevisa produkten, kan det vara fråga om royalty. För att få en förståelse för

²¹³ Punkt 12.2 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

²¹⁴ Heredia BFIT 2005 s. 229.

²¹⁵ Punkt 17.1 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

²¹⁶ Punkt 13.1 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

²¹⁷ Punkt 14 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

²¹⁸ Heredia BFIT 2005 s. 229.

klassificeringsproblematiken kring royalty måste man fastställa skillnaderna mellan de två transaktionerna.

OECD:s ställning om att endast betalningar för upphovsrättslicenser i datorprogramvara kan anses utgöra royalty delas även av USA.²¹⁹ Vid en analys av denna transaktion måste man ta ställning till följande två frågor:

Vad innebär det upphovsrättsliga skyddet för datorprogram?
Vad innebär en upphovsrättslicens i programvara i skatteavtalshänseende?

Till skillnad från Sverige har USA valt att reglera klassificeringen av transaktioner som rör datorprogram. Enligt de amerikanska bestämmelserna är det i skatteavtalshänseende fråga om en licens i upphovsrätten om det finns en:

- rätt att framställa kopior för spridning till allmänheten
- rätt att framställa andra datorprogram (modifierade program) som bygger på det upphovsrättsligt skyddade datorprogrammet som upplåts
- rätt att offentligt demonstrera programmet eller
- rätt att offentligt förevisa programmet²²⁰

I skatteavtalshänseende är det således de ovan redogjorda rättigheterna som är av betydelse för frågan huruvida det föreligger en rätt i upphovsrätten. Det skall påpekas att dessa rättigheter kan skilja sig från de rättigheter som följer av upphovsrättslagstiftningen.²²¹

Två krav måste vara uppfyllda för att en person skall ha rätt att producera kopior för spridning till allmänheten. Skillnaderna mellan rättigheter enligt upphovsrättslagstiftning och de rättigheter som följer av skatterätten kan åskådliggöras mot bakgrund av rätten att framställa kopior av datorprogram. Enligt upphovsrättslagstiftningen i de flesta stater kan två typer av rättigheter vara föremål för en separat förhandling i ett licensavtal; rätten att göra kopior och rätten att distribuera dessa kopior till allmänheten. I skattehänseende är det dock endast en rättighet som är av betydelse, dvs. rätten att framställa kopior för spridning till allmänheten. I

²¹⁹ US Treasury Regulations 1.861-18 (2 c) och United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, s. 43.

²²⁰ US Treasury Regulations 1.861-18 2 (2 c) *Copyright rights*. The copyright rights referred to in paragraph (c)(1) of this section are as follows— (i) The right to make copies of the computer program for purposes of distribution to the public by sale or other transfer of ownership, or by rental, lease or lending; (ii) The right to prepare derivative computer programs based upon the copyrighted computer program (iii) The right to make a public performance of the computer program; or (iv) The right to publicly display the computer program

²²¹ Heredia BFIT 2005 s. 230. Det är viktigt att göra en åtskillnad mellan rättigheter som erhålls i en upphovsrätt i skattehänseende och de rättigheter som följer av den materiella upphovsrätten. Detta innebär att rättigheter som diskuteras i skattehänseende inte nödvändigtvis motsvarar de rättigheter som följer av upphovsrättslagstiftning.

skattesammanhang måste alltså rätten att producera kopior även innefatta en rätt till spridning till allmänheten. Distributionen av kopior till allmänheten utgör ett ”kommersiellt utnyttjande” av rättigheten och det är detta nyttjande som har betydande skattekonsekvenser. En licens som endast innefattar en rätt att framställa kopior av datorprogrammet ger inte upphov till royalty, eftersom en sådan rättighet inte anses ha ett skattemässigt innehåll. Däremot ger betalningar för en licens som ger licenstagaren en rätt att producera kopior för spridning till allmänheten förmodligen upphov till royalty, då det i dessa fall är fråga om förvärv av en verklig skatterättslig rättighet i relation till upphovsrätten. Enligt Heredia är det möjligt att göra en åtskillnad mellan rättigheter enligt den materiella upphovslagstiftningen och rättigheter i skattehänseende. Vidare anser han att den kommersiella exploateringen av rättigheter bör vara den avgörande faktorn när man skall fastställa huruvida en upphovsrättslicens ger upphov till royalty.²²² En fråga som man måste ta ställning till är vilken innebörd som skall ges begreppet ”kommersiell exploatering” vad gäller uttrycket ”spridning till allmänheten” av datorprogram. I amerikansk rätt påvisas två viktiga aspekter av uttrycket ”spridning till allmänheten”.²²³ För det första är antalet personer som programvaran skall spridas till inte av relevans. För det andra kan det inte vara fråga om en ”spridning till allmänheten” om licenstagaren endast givits en rätt att sprida kopior av datorprogrammet till en person i intressegemenskap.²²⁴

Enligt Heredia är det inte förenat med några större problem att fastställa att ”kommersiellt nyttjande” föreligger vad gäller ”spridande till allmänheten” eller modifiering av datorprogrammet. Det föreligger en skattemässig upphovsrätt i datorprogrammet endast när det sker en spridning av kopiorna eller de modifierade datorprogrammen till allmänheten. Dock påpekar han att ovisshet kan uppstå vad gäller rätten att offentligt förevisa och demonstrera programmet vid ett kommersiellt nyttjande av datorprogram.²²⁵

OECD har inte utarbetat några ingående formella regler för att avgöra när det föreligger rättigheter i upphovsrätten i förhållande till programvara. I OECD-kommentaren förs ingen ingående diskussion kring innebörden av rätten att producera kopior för distribution/spridning till allmänheten, rätten att modifiera datorprogram och att rätten att offentligt förevisa datorprogram. I OECD-kommentaren nämns överhuvudtaget inte rätten att offentligt demonstrera programmet. Vidare finns ingen uttrycklig hänvisning till ”kommersiellt nyttjande” av datorprogram, men en hänvisning torde vara underförstått mot bakgrund av en tolkning av kommentarerna i sin helhet och observationer till kommentaren.²²⁶

Enligt Heredia bör OECD-kommentaren klargöra innebörden och omfattningen av rättigheter i den underliggande upphovsrätten till

²²² Heredia BFIT 2005 s. 230.

²²³ US Treasury Regulations 1.861-18 2 (3 g).

²²⁴ Heredia BFIT 2005 s. 231.

²²⁵ Heredia BFIT 2005 s. 231.

²²⁶ Punkt 28-30 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

datorprogram. Vid en framtida revision av kommentarerna kan den amerikanska lagstiftningen tas i beaktande.²²⁷

4.5.3.2 Vad innefattas i en upphovsrättslicens i programvara?

När rättigheterna i det upphovsrättsligt skyddade programmet har fastställts blir nästa steg att fastställa innebörden och omfattningen av begreppet ”licens”. Ett licensavtal är en avtalsrelation mellan en licensgivare och licenstagare, där licenstagaren erhåller en begränsad rätt hänförlig till en eller flera immateriella rättigheter, och/eller till hemlig know-how. Begreppet ”licensavtal” omfattar vitt spridda företeelser, vilket gör det svårt att ge en närmare enhetlig beskrivning. Det är möjligt att skilja mellan olika licensavtal genom att särskilja utifrån avtalsobjektets karaktär då olika licensavtal har olika immateriella rättigheter som avtalsobjekt. En indelning kan därför göras mellan patentlicenser, know-howlicenser, varumärkeslicenser och upphovsrättslicenser. När man i skattehänseende skall söka fastställa huruvida en licens föreligger kan man nödvändigtvis inte falla tillbaka på den nationella civilrätten. I skattesammanhang måste man skilja licensavtal från en överlåtelse av immateriella rättigheter. Denna distinktion är av avgörande betydelse när man skall fastställa huruvida det är fråga om royalties. Vid bedömningen av huruvida en transaktion ger upphov till royalty är det av stor vikt att man har klart för sig definitionen av begreppen överlåtelse och licens. Enligt OECD-kommentaren innebär en licens ”förvärv av en partiell rätt i upphovsrätten (utan att överlåtaren fullt ut överlåter de upphovsrättsliga rättigheterna). Enligt Heredia är dessa bestämmelser väldigt generella och utgör ofta ett hinder för att uppnå önskvärda resultat. Enligt Heredia är de amerikanska skattereglerna som behandlar royalties för datorprogram tydligare än OECD-kommentaren och bär därför tas i beaktande inför en framtida revision av kommentarerna till OECD:s modellavtal.²²⁸ I amerikansk rätt har man utvecklat en konkret princip; ”all substantial rights test” för att lösa oklarheter som kan uppstå vid gränsdragningen mellan överlåtelse och upplåtelse av immateriella rättigheter i skattehänseende. Enligt regeln är det fråga om överlåtelse om alla substantiella rättigheter i en viss egendom överförs till förvärvaren. Treas. Reg. § 1.861-18 1(f) lyder enligt följande:

(f) *Further classification of transfers involving copyright rights and copyrighted articles—(1) Transfers of copyright rights.* The determination of whether a transfer of a copyright right is a sale or exchange of property is made on the basis of whether, taking into account all facts and circumstances, *there has been a transfer of all substantial rights in the copyright.* A transaction that does not constitute a sale or exchange because not all substantial rights have been transferred will be classified as a license generating royalty income.

En tillämpning av ”all substantial rights test” aktualiserar två viktiga frågor som man måste ta ställning till:

²²⁷ Heredia BFIT 2005 s. 231.

²²⁸ Heredia BFIT 2005 s. 231.

Vad innebär ”substantiella rättigheter” i viss egendom vad gäller datorprogram?

Hur skall testet tillämpas för att fastställa huruvida samtliga substantiella rättigheter har överförts till förvärvaren?

I amerikansk rätt är ”all substantial rights test” inte uppfyllt om det är fråga om ett avtal som kan betraktas som en upphovsrättslicens (en rätt i upphovsrätten), vilket innebär att transaktionen inte kan anses utgöra en överlåtelse. Betalningar som erläggs enligt ett licensavtal ger upphov till royalty under dessa förhållanden:

- vid överföring av rättigheter som är begränsade geografiskt till det land där rättigheterna har beviljats;
- vid en tidsbegränsad överföring av rättigheter under en tidsperiod som understiger patentets återstående giltighetstid;
- vid överföring av rättigheter som existerar och har ett värde som licenstagaren endast får använda inom vissa kommersiella användningsområden;
- en överföring som ger licenstagaren en rätt att nyttja existerande uppfinningar som täcks av patentet och som har ett värde vid tidpunkten för upplåtelsen och
- överföring av rättigheter där upplåtaren förbehåller sig en uppsägningsrätt.²²⁹

Enligt Heredia kan varje rätt i upphovsrätten (dvs. rätten att framställa kopior för distribution/spridning till allmänheten, rätten att framställa modifierade datorprogram, rätten att offentligt demonstrera eller visa datorprogrammet) bli föremål för separata överlåtelser eller upplåtelser. Av detta följer att ”all substantial rights test” bör tillämpas på varje enskild rätt i upphovsrätten. Exempelvis är det möjligt att överlåta rätten att framställa kopior av det upphovsrättsligt skyddade verket för distribution till allmänheten till ett företag, och samtidigt upplåta rätten att framställa modifierade datorprogram till ett annat företag. Sammanfattningsvis skall en överföring av samtliga ”substantiella rättigheter” gällande en viss rättighet i ett upphovsrättsligt skyddat verk betraktas som en överlåtelse i skattehänseende, medan en överföring som inte innefattar samtliga substantiella rättigheter i en viss rättighet i ett upphovsrättsligt skyddat verk betraktas som en licens i skattehänseende. Distinktionen mellan licens och överlåtelse och särskiljandet av de enskilda rättigheterna som erhålls i förhållande till ett upphovsrättsligt skyddat verk är av ytterst vikt.²³⁰

²²⁹ Treas. Reg. 1.1235-2 (b) (1) (i) till (iv) och (b) (4).

²³⁰ Heredia BFIT 2005 s. 232.

4.5.3.3 Licens för datorprogram utan överföring av rättigheter i upphovsrätten

Enligt OECD och amerikansk lagstiftning ger ett licensavtal som inte innefattar rättigheter i upphovsrätten till ett datorprogram inte upphov till royalty i skattehänseende. Istället är det fråga om inkomst av rörelse. Vid bedömningen av dessa transaktioner är det av stor vikt att klargöra skillnaderna mellan datorprogram, det upphovsrättsliga skyddet för datorprogram och det medium i vilket datorprogrammet har införlivats. Här skall åtskillnaden mellan upphovsrätt i programmet och programvara som innehåller kopia av det upphovsrättskyddade programmet än en gång understrykas.

En person som förvärvar en licens till en viss programvara som inte innefattar några rättigheter i upphovsrätten har endast en rätt att använda programvaran. Det finns således ingen rätt att nyttja de rättigheter som följer av upphovsrätten i programvaran. I dessa fall omfattar licensen endast en användning av programmet och inte de upphovsrättsliga rättigheterna i skattehänseende. Licensstagaren ger licensgivaren en rätt att endast använda datorprogrammet för enskilt bruk, exempelvis inom ett företag eller privat. Däremot förvärvar inte licensstagaren någon rätt att i skattehänseende nyttja upphovsrätten i programmet och har därmed ingen rätt att framställa kopior av programmet för distribution till allmänheten, framställa modifierade program, eller offentligt demonstrera eller förevisa programmet.²³¹

En datorprogramlicens som inte innefattar rättigheter i upphovsrätten (som är av betydelse i skattehänseende), hindrar inte licensstagaren från att gör kopior i syfte att möjliggöra användandet av programmet. I detta avseende framgår det av OECD- kommentaren att oavsett om denna rättighet följer av lag eller ett licensavtal med upphovsrättsinnehavaren, utgör kopieringen av programmet till datorns hårddisk eller internminne eller att göra en arkivkopia av det ett nödvändigt steg för att utnyttja programmet. Dessa rättigheter i förhållande till sådan kopiering möjliggör endast för användaren att effektivt utnyttja programmet och skall bortses från när man i skattehänseende analyserar innebörden av transaktionen.²³² I svensk upphovsrätt får den som har förvärvat rätt att använda ett datorprogram framställa sådana exemplar av programmet och göra sådana ändringar i programmet som är nödvändiga för att användaren skall kunna använda programmet för dess avsedda ändamål. Vidare finns en rätt att använda ett datorprogram för att framställa säkerhetsexemplar av programmet, om detta är nödvändigt för den avsedda användningen av programmet. Även när datorprogram har förvärvats för affärsmässigt bruk har licensstagaren en rätt att göra kopior av programmet. ”Site licenser” (företagslicenser) innebär att mottagaren ges rätt att mångfaldiga programmet för användning i den egna affärsverksamheten. Dessa transaktioner innebär förvisso att programmet får

²³¹ Punkt 14 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal och Heredia BFIT 2005 s. 232.

²³² Betalningar i samband med transaktioner av denna typ är att betrakta som kommersiell inkomst enligt art. 7. Se Punkt 14 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

mångfaldigas, men denna rätt är i regel begränsad till att avse det antal kopior som är nödvändiga för att möjliggöra användningen av programmet i licenstagarens datorer eller nätverk och reproduktion i något annat syfte är inte tillåtet enligt licensavtalet.²³³ I dessa licensavtal finns ingen skattemässig rätt i upphovsrätten till programvaran och det är således inte tillåtet för licenstagaren att sprida kopiorna, dvs. det existerar ingen rätt att kommersiellt exploatera rättigheten.²³⁴

Det är väldigt viktigt att skilja på programvaran och det medium i vilket det införlivats. Datorprogramvara är en immateriell rättighet som skyddas enligt upphovsrättslagstiftning och måste därför införlivas i ett särskilt medium för att kunna överföras. Detta medium kan antingen vara materiellt (CD:s eller disketter) eller immateriellt (t.ex. Internet). I de fall där datorprogramvaran är införlivat i ett materiellt medium förvärvar licenstagaren endast denna egendom, inte upphovsrätten till programvaran som finns införlivat i exempelvis en CD skiva eller ett dokument som innehåller förklaringar av programvaran. Med andra ord blir licenstagaren ägare till det materiella medium, men förvärvar ingen äganderätt till programvaran, utan endast en rätt att använda den.^{235 236}

Sammanfattningsvis måste en åtskillnad göras mellan en enkel licens där licenstagaren enbart ges en rätt att använda programvara och en rätt att använda upphovsrätten i programvaran. Den senare ger upphov till royalty medan den förra ger upphov till inkomst av rörelse eller annan inkomst.

4.5.4 Klassificering av transaktioner som innefattar datorprogram

Det finns en rad olika transaktioner som innefattar datorprogram. Dock är OECD-kommentaren tämligen oklar vad gäller klassificeringen av dessa transaktioner. Denna oklarhet kan ge upphov till problem när man skall fastställa huruvida betalningar för datorprogram ger upphov till royalty. Mot bakgrund av OECD-kommentaren och amerikansk rätt kan en överföring av datorprogram äga rum i någon av följande former för skatteavtals ändamål:

- licens i upphovsrätten
- licens för datorprogram utan överföring av rättigheter i upphovsrätten
- överlåtelse av upphovsrätten i programvara
- gränsfall mellan licens och överlåtelse
- överföring av information bakom datorprogrammet

²³³ Punkt 14.2 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal..

²³⁴ Heredia BFIT 2005 s. 232.

²³⁵ Heredia BFIT 2005 s. 232.

²³⁶ I US Treas. Reg. 1.861-18 (b) (1) (ii) kallas en licens som inte innefattar några relevanta upphovsrättsliga rättigheter i skattehänseende för ”a copyrighted article” för att klargöra att det endast är fråga om förvärv av en kopia av datorprogrammet som har ett upphovsrättsligt skydd.

- tillhandahållande av IT-tjänster
- blandade avtal eller
- elektronisk transaktion

De två första transaktionerna ovan har redogjorts för ovan.

Som redogjorts för ovan stadgar OECD-kommentaren att transaktioner där ersättningen avser överföring av äganderätten i sin helhet inte ger upphov till betalningar som kan betraktas som royalty. Med andra ord måste samtliga väsentliga rättigheter i upphovsrätten överlåtas. Dessa transaktioner ger upphov till kapitalvinst eller inkomst av rörelse. En överlåtelse av äganderätten till ett datorprogram kan, som redan diskuterats i framställningen ovan, avse samtliga eller endast vissa rättigheter i upphovsrätten. Varje enskild rätt i upphovsrätten kan bli föremål för antingen en licens eller överlåtelse då det är möjligt att företa en separat förhandling avseende varje enskild rättighet i upphovsrätten.

4.5.4.1 Överföring av information bakom datorprogram

Transaktioner där en överföring av information rörande datorprogram äger rum, utgör varken en partiell överföring av rättigheterna till den underliggande upphovsrätten eller en rätt att använda en kopia av programmet. Istället innefattar transaktionen en överföring av "know-how" eller hemligt recept. Denna know-how eller information bakom programmet utgörs av information rörande idéerna och principerna bakom programmet, t.ex. logik, algoritmer, programmeringsspråk eller teknik. Om informationen tillhandahålls under förutsättningen att mottagaren inte utan tillstånd röjer den samt att den omfattas av varje befintligt skydd för affärshemligheter, utgör betalningen för informationen royalty enligt bestämmelserna om know-how.²³⁷ I avsnittet om datorprogram i OECD-kommentaren diskuteras transaktionen än en gång och det klargörs att betalningar i dessa fall kan betecknas som royalty i den utsträckningen som de utgör ersättning för nyttjandet eller rätten att nyttja hemligt recept eller för upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.²³⁸ Enligt Heredia vore det mer lämpligt att diskutera transaktionen i relation till know-how och de gränsdragningsproblem som uppstår mellan tillhandahållande av know-how och tillhandahållande av tjänster än i förhållande till betalningar för datorprogram.²³⁹

Enligt Heredia kan den ovan beskrivna transaktionen resultera i en överlappning med andra typer av transaktioner. Detta eftersom gränsdragningen mellan överföring av information om programmeringstekniker och överföringen av rättigheter i den underliggande upphovsrätten till programmet är oklar. Om den ursprungliga programvaran ändras med hjälp av sådan information, kan detta resultera i ett modifierat program. Frågan som aktualiseras är om denna transaktion

²³⁷ Punkt 11.5 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

²³⁸ Punkt 14.3 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

²³⁹ Heredia BFIT 2005 s. 234.

skall anses innebära en överföring av en rättighet i upphovsrätten (dvs. rätten att modifiera datorprogrammet) eller överföring av know-how. I det första fallet utgör betalningarna royalty endast om den överförda rätten innefattar en rätt till kommersiell exploatering (dvs. rätt att sprida det modifierade programmet till allmänheten). Om det istället är fråga om en överföring av know-how klassificeras betalningarna som royalties, oberoende om det finns en rätt att sprida programmet till allmänheten.²⁴⁰

4.5.4.2 Tillhandahållande av IT-tjänster

Tillhandahållande av IT-tjänster utgör inte heller en transaktion som innefattar datorprogram, utan en transaktion avseende tillhandahållande av tjänster. I dessa fall är det inte fråga om ett licensavtal eller överlåtelseavtal varigenom en överföring av rättigheter i upphovsrätten eller en rätt att använda kopia av programmet äger rum. Betalningar som erläggs för tillhandahållande av IT-tjänster utgör inte royalty, utan inkomst av rörelse eller tillhandahållande av tjänster/fritt yrke/självständig verksamhet enligt art. 14. Enligt Heredia kan problem uppstå när man skall dra en gräns mellan tillhandahållande av IT-tjänster och andra transaktioner som rör programvara som rätten att framställa modifierade datorprogram eller transaktioner om överföring av information bakom datorprogram (know-how). Denna distinktion bör göras på grundval av fakta och omständigheter i det enskilda fallet i enlighet med de riktlinjer som ges i kommentaren till art. 12.²⁴¹

4.5.4.3 Elektroniska transaktioner

I samband med 2003 års företagna revision byggdes OECD- kommentaren ut med ytterligare kommentarer till art. 12 (17.1-17.4). Dessa paragrafer utvecklades för att klargöra klassificering av inkomst från e- handel som sker över Internet. Tilläggen till OECD- kommentaren är ett resultat av en rapport angående inkomstklassificeringsfrågor som uppstår vid e-handel.²⁴² Dessa paragrafer är tillämpliga på elektroniskt nedladdade produkter, dvs. digitala produkter som bilder, ljud eller datorprogram. Vid inkomstklassificering av elektroniska transaktioner i skattehänseende föreskriver paragraferna en tillämpning av de principer som är gällande för konventionella transaktioner. I kommentaren fastställs detta där det framgår att ”Ovan angivna principer rörande betalningar för mjukvara är också tillämpliga på transaktioner rörande andra typer av digitala produkter såsom bilder, ljud eller text”. Detta klargörs med två exempel i OECD- kommentaren. När man skall fastställa huruvida betalningar avseende elektroniska transaktioner är att betrakta som royalty måste man fastställa vad det är som betalningen väsentligen avser.²⁴³ I kommentaren framgår att

²⁴⁰ Heredia BFIT 2005 s. 234.

²⁴¹ Heredia BFIT 2005 s. 234.

²⁴² Technical Advisory Group on Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce, Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs. 1 February 2001.

²⁴³ Punkt 17.1 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

vissa staters lagstiftning medför att kunder som på elektronisk väg laddar ner digitala produkter nyttjar upphovsrätten då avtalet innefattar en rätt att göra en eller flera kopior av det digitala innehållet. I de fall där betalningen väsentligen avser något annat än nyttjandet av eller rätten att nyttja rättigheter i upphovsrätten och nyttjandet av upphovsrätten är begränsad till sådana rättigheter som krävs för att möjliggöra nerladdning, lagring och driften av kundens dator, nätverk eller annan lagrings- prestations eller förevisningsanordning, skall ett sådant nyttjande av upphovsrätten inte påverka bedömningen av betalningens karaktär i syfte att tillämpa definitionen av ”royalty”.²⁴⁴ Detta är enligt kommentaren fallet när avtal ger kunder rätt att elektroniskt ladda ner digitala produkter för kundens egen användning eller nöje. Enligt kommentaren avser betalningen väsentligen förvärvet av data som överförs i form av en digital signal och utgör därför royalty, men omfattas antingen av art. 7 eller 13. Vidare sägs att till den del kopierandet av den digitala signalen till kundens hårddisk eller annat inte tillfälligt medium i kundens nyttjande av upphovsrätten enligt aktuell lagstiftning och avtalsvillkor, utgör sådan kopiering bara ett medel genom vilket den digitala signalen fångas och lagras. Detta nyttjande av upphovsrätt är inte av vikt i klassificeringssyfte eftersom det inte motsvarar vad betalningen väsentligen utgör ersättning för (dvs. för att förvärva data som överförs i form av en digital signal), vilket är den avgörande faktorn vid definition av royalty.²⁴⁵

I det andra exemplet är det väsentliga hänsynstagandet bakom betalningen beviljandet av rätten att nyttja upphovsrätten till en digital produkt som i detta syfte laddas ner elektroniskt. Denna transaktion ger upphov till royalty. Exempelvis om en bokutgivare betalar för att förvärva rätten att reproducera en upphovsrättsskyddad bild som han laddat ner i syfte att inkludera bilden på omslaget till en bok som han skall ge ut. I denna transaktion är det väsentliga hänsynstagandet bakom betalningen förvärvet av rätten att nyttja upphovsrätten i syfte att reproducera och distribuera bilden och inte bara förvärvet av det digitala innehållet, vilket gör betalningen till royalty.²⁴⁶

²⁴⁴ Punkt 17.2 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

²⁴⁵ Punkt 17.3 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

²⁴⁶ Punkt 17.4 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

5 Några sammanfattande slutsatser

IL:s regler om beskattning av begränsat skattskyldiga för royalty och periodvisa betalningar avviker i flera avseenden från OECD:s rekommendationer beträffande vad som bör intas i skatteavtal rörande royalty.

Inledningsvis kan konstateras att uttrycket royalty i IL har fått en vidare innebörd än vad som följer av modellavtalet genom att den också träffar upplåtelser av materiella tillgångar. Ett argument för en bibehållen beskattning av leasingavgifter är att man därigenom undviker gränsdragningen mellan royalty för upplåtelse av immateriella tillgångar och betalning för hyra/leasingavgifter. Gränsdragningen kan här bli komplicerad, exempelvis när ett avtal omfattar datorprogramvara. Ett slopande av beskattningen skulle därför kunna leda till besvärliga gränsdragningsfrågor vid bedömning av om en transaktion utgör en leasing av datorprogram eller en upplåtelse av upphovsrätt till datorprogram. Med bibehållen beskattning undviker man många av de problem, som annars uppkommer vid bedömningen av om en tillgång är immateriell eller inte. I ett framtida lagstiftningsarbete bör begreppet materiella tillgångar ersättas med ”industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning”. Därigenom skulle den interna definitionen beträffande leasingbetalningar bringas mer i överensstämmelse med motsvarande definition i ett antal svenska skatteavtal.

Frånvaron av en entydig definition av termen royalty i svensk skatterätt torde minska förutsebarheten för utländska royaltymottagare samt leda till tolknings- och tillämpningsproblem. Det är därför önskvärt med en uttömmande uppräkningslista i lagtexten av de immateriella rättigheter och eventuellt annan immateriell egendom som bör omfattas av den svenska royaltybeskattningen. Det vore enligt min mening lämpligt om innebörden av royalty i IL i så stor utsträckning som möjligt korresponderar med den innebörd begreppet har i svenska skatteavtal. Det bör därför införas en definition av royalty som omfattar de tillgångar som avses i artikel 12 i OECD:s modellavtal.

En väsentlig skillnad mellan modellavtalets artikel 12 och svensk rätt är att OECD:s royaltydefinition innefattar ”varje slags betalning” för upplåtelse av olika slag av immateriell egendom. Detta är delvis en utvidgning i förhållande till vad som betraktas som royalty enligt intern svensk rätt. En ytterligare skillnad gentemot svensk rätt är att skatteplikten enligt artikel 12 inte är villkorad av att utbetalaren bedriver visst slag av verksamhet. För att skattskyldighet ska föreligga enligt svensk rätt uppställs krav på att utbetalningen härrör från en näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i Sverige. Dessa skillnader kan främst härledas till delaktighetstanken.

Enligt min mening kan de gränsdragnings- och tolkningsproblem som uppkommit vid tillämpningen av royaltyreglerna förklaras med delaktighetstankens utformning. Gränsdragningsproblemen beträffande engångsbetalningar i RÅ 1947 ref. 34 illustrerar delaktighetstankens bristande förutsebarhet. I fallet fastslog HFD att de mottagna förskottsbetalningarna utgjorde royalty trots att licenstagaren inte hade ålagts någon återbetalningsskyldighet om licensavgifterna inte nådde upp till det totalt mottagna beloppet. Engångsbeloppet i RÅ 1958 ref 48 utgjorde inte royalty trots att ersättningen inte avsåg samtliga upplagor till verket, utan endast en till sin storlek bestämd första upplaga. Enligt min mening finns det anledning att ifrågasätta lämpligheten av att tillmäta betalningsformen betydelse vid fastställandet av om skatteplikt föreligger eller inte i fråga om inkomster från immateriella tillgångar. Frågan om skattskyldighet bör istället avgöras enbart med beaktande av transaktionens karaktär. Med andra ord måste man ange efter vilka kriterier man skiljer en upplåtelse från en överlåtelse. Vägledning för klassificeringen bör hämtas ur kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal.

Käll- och litteraturförteckning

Förarbeten

Prop. 1928: 213 med förslag till kommunalskattelag m.m.
Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen
Prop. 1981/82:10 om ändrade avdragsregler för egenavgifter, m.m.
Prop. 2003/04:126 Undantag från skattskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty och avgift

SOU 1923:69 Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt
SOU 1924:53 Betänkande angående den kommunala beskattningen
SOU 1999:79 Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga.

Ds 1988: 62 Beskattning av royalty från Sverige, Departementsserien, Finansdepartementet.

Litteratur

Andersson, E, Mattsson, N, Michelsen, A och Zimmer, F, *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*, 2 upplagan, Stockholm 1991

Brooks, K, *Tax Treaty Treatment of Royalty Payments from Low-Income Countries*, eJournal of Tax Research 2007 s. 169-198.

Cameron, D, Postlewaite, P och Kittle-Kamp, T, *Federal Income Taxation of Intellectual Properties and Intangible Assets* (Elektronisk): New York: Thomson West. Tillgänglig Westlaw International, (2015-05.30)

Dahlberg, M, National Report, Sweden, i *Source and residence: new configuration of their principles*, Cahiers de droit fiscal internation 2005 s. 631-642

Eberstein, G, *Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt. Del I*. Stockholm 1929

Guruli, E-L, *International Taxation: Application of Source Rules to Income from Intangible Property*, Houston Business & Tax Law Journal 2005 s. 205-240.

Harris, P och Oliver, D, *International Commercial Tax*, Cambridge 2010

Heredia, G, *Who knows the Riddle of Know-How? Spain Becomes Entangled in the Web of Intangibles*, European Taxation 2005 s.103-112.

Heredia, G, *Software Royalties in Tax Treaties: Should Copyright Rights Be Reconsidered in the OECD Commentary on Article 12?* Bulletin for International Taxation 2005 s. 225-235.

Karnell, G, *Inledning till den internationella licensavtalsrätten*, Stockholm 1985

Kleist, D, *Dubbelbeskattningsavtals tillämplighet på inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land*, Skattenytt 2005 s. 132-142

Kuylentierna, C, *Utgör "royalty" på grund av författarskap vid beskattningen inkomst av rörelse?* Svensk skattetidning 1976 s. 342-355

Källqvist, J och Köhlmark, A, *Internationella skattehandboken*, 6 upplagan, Stockholm 2007

Lainoff, S-R & Vaish, R-C, General Report, *The taxation of income derived from the supply of technology*, Cahiers de droit fiscal international 1997 s. 21-49

Lokken, Lawrence, *The Source of Income from International Uses and Disposition of Intellectual Property*, Tax Law Review 1981s. 233-339.

Li, J, *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study*, Toronto 2003

Lodin, S-O, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007 s. 477-490

Lodin, S-O, *Internationella företags beskattning*, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserier nr 6, Stockholm 1979

Lodin, S-O, *Beskattning av internationell elektronisk handel – probleminventing och internationell lägesbeskrivning*, Expertrapport 7 till skatteberedningen, 2002

Mattsson, N, *Inkomstskatterättsliga problem avseende utländska bolag*, Svensk skattetidning 1973 s. 215-232

Pagenberg, J och Geissler, B, *Lizenzverträge : Patente, Gebrauchsmuster, Know-how, Computer-Software: kommentierte Vertragsmuster nach deutschem und europäischem Recht = License agreements*, 5 upplagan, Köln 2003

Pinto, D, *Exclusive Source or Residence – Based Taxation- Is a New and Simpler World Tax Order Possible?* Bulletin for International Taxation 2007 s. 277-292.

Rendahl, P, National Report, Sweden, i *Enterprise services*, Cahiers de

droit fiscal internation 2012 s. 647-667

Robert J. Patrick, Jr., *Rules for determining income and expenses as domestic or foreign*, *Cahiers de droit fiscal internation* 1980 s. 15-36

Rogers, J E och Wunsch, L, *General Report, he taxation of income derived from the supply of technology*, *Cahiers de droit fiscal internation* 1997 s. 793-813.

Rothatgi, R, *Basic International Taxation, Volume I: Principles*, 2 upplagan, Richmond 2005

Ryynänen, O, *National Report, Finland, i Taxation of intangible assets*, Nordic Tax Research Council 2011 s. 83-96

Stensham, A, *National Report, Sweden, i Tax treatment of the importation and exportation of technology know-how, patents, other intangibles and technical assistance*, *Cahiers de droit fiscal internation* 1975 s. 313-329

Sundgren, P, *National Report, Sweden, i The taxation of income derived from the supply of technology*, *Cahiers de droit fiscal internation* 1997 s. 717-733

Spännar, G, *Någon om delaktighetstanken vid beskattning av royalty*, i Juridiska föreningen i Lund skriftserie nr 1, 1964

Söderström, C, *Beskattning av internationella transaktioner*, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserier nr 10, Stockholm 1982

Tadmore, N, *Further Discussion on Income Characterization*, *Canadian Tax Journal*, 2004 s. 124-140

Persson, A H, Levin, M och Wolk, S, *Immaterialrätt och Sakrätt*, Skrifter utgivna av Juridiska fakulteten i Stockholm nr. 71, 2002

Varma, A. P och West, P.R, *Taxation of Cross-Border Enterprise Services*, *Bulletin for International Taxation*, 2012 s. 188-197

Villard, B, *Skatteaspekter på internationella licensavtal*, *Svensk skattetidning* 1966 s. 469-481

Vogel, Klaus m.fl. "On Double Taxation Conventions", 3 upplagan, Boston 1997

Westerberg, B, *Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?* *Svensk skattetidning* 1999 s. 105-117

FN

United Nations Double Convention between Developed and Developing Countries, 2011.

Vann, R J, *International Aspects of Income Tax*, i Tax Law Design and Drafting, Volume 2, 1998 s. 718-811

OECD

Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version 2003
Model Tax Convention on Income on Capital: Full Version, July 2010.
Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version, July 2014.

Technical Advisory Group on Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce, Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs. 1 February 2001.

OECD, The Taxation of Income Derived from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment, 13 September 1983. The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers, 13 September 1982.

OECD, Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation 2013

OECD, Science, Technology and Industry Scoreboard, 2013.

UNCTAD

UNCTAD, World Investment Report, 2014

Skatteverket

SKV,Handledning för internationell beskattning, 2011

Rättsfallsförteckning

RA 1912 ref. 134.
RA 1917 not. 227-230
RA 1918 ref. 4.
RA 1947 ref. 34
RA 1957 ref 1
RA 1958 ref. 48
RA 1967 ref. 7
RA 1974 ref. 6
RA 1977 ref. 27
RA 1984 Aa 111
RA 1996 ref. 84

Kammarrätten i Göteborgs dom 2014-03-17, mål nr 4352-4355-13.
Kammarrätten i Göteborg den 2010-09-14, mål nr 7550-7551-09.