



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Carl Lindblom

Spanska fönstret

- En skattelucka eller bluff?

JURM02 Examensarbete
Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll
Termin för examen: Period 1 HT2016

Innehåll

Summary	1
Sammanfattning	3
Förord.....	4
Förkortningar	5
1. Inledning.....	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Avgränsning.....	8
1.4 Material och metod.....	8
1.5 Forskningsläge	10
1.6 Disposition	10
2. Intern skattskyldighet i Sverige och Spanien	11
2.1 Allmänt	11
2.2 Beskattningsprinciper	11
2.3 Svensk rätt.....	13
2.3.1 Obegränsad skattskyldighet	13
2.3.2 Begränsad skattskyldighet.....	16
2.4 Spansk rätt	17
2.4.1 Artikel 9 Skattebetalare som har sitt hemvist i spanskt territorium	17
3. Skatteavtal.....	18
3.1 Allmänt	18
3.2 Hur fungerar skatteavtal?	19

3.2.1 Exempt-metoden.....	19
3.2.2 Credit-metoden	20
3.3 Bosättningsbegreppet	20
3.3.1 Artikel 1 OECD:s modellavtal	20
3.3.2 Artikel 4 OECD:s modellavtal	20
3.4 Beskattning av realisationsvinst	22
4. Tolkning av artikel 4	22
4.1 Allmänt	22
4.2 1969 Års Wienkonvention om traktaträtten	23
4.3 Tolkningsregel i OECD:s modellavtal.....	24
4.4 Hemvist enligt OECD:s modellavtal.....	24
4.4.1 Hur görs bedömningen vilka personer som har hemvist?	24
4.4.2 Skattskyldighet	24
4.4.3 Begränsad eller obegränsad skattskyldighet	25
4.4.4 Obegränsad skattskyldighet för att få hemvist?	27
4.4.5 Betydelsen av den andra meningen i artikel 4.....	29
4.4.6 Problematiken kring hemvist vid territorialprincipen.....	30
4.5 Krav på faktisk beskattning?	32
5. Skattenomad	33
5.1 Allmänt	33
5.2 Tillvägagångssätt	34
6. Rättsfall	35
6.1 Allmänt	35
6.2 RÅ 1996 ref. 84.....	35
6.3 RÅ 2002 not. 146.....	36

7. Diskussion och slutsats	37
7.1 Spanska fönstret enligt skatteavtalet	37
7.2 Spanska fönstret enligt skattenomad	42
7.3 Avslutande synpunkter	43
Käll- och litteraturförteckning	44
Rättsfallsförteckning	47

Summary

The purpose of this essay is to discuss and analyze whether the phenomenon called "the Spanish window" constitutes a loop hole that creates a possibility to avoid having to pay tax on capital gains upon emigrating from Sweden to Spain. Legally, the investigation has been conducted in the light of the tax treaty between Sweden and Spain. A tax nomad perspective has also been applied in addition to the Spanish window. Terms as "liable to tax" and "residence" in Article 4 of the tax treaty between Sweden and Spain have been analyzed whereas guidance has been taken from the OECD model tax convention and literary statements.

In the tax treaty, Sweden and Spain have agreed in article 13 paragraph 4 that security shares only shall be taxable by the contracting state of which the alienator is a resident. To exploit the "Spanish window" on sales of securities, the otherwise taxable person needs to have tax residence status in Spain according to the tax treaty whilst at the same time being excluded from such a status according to the Spanish domestic legislation.

My conclusion is that neither unlimited tax liability nor actual taxation is required for a person to be considered a tax resident according to the OECD model tax convention. However, Spain's domestic legislation must establish residence in Spain. The term "resident" in Article 4 OECD model tax convention refers to the definition in the national domestic legislation. When the Spanish domestic legislation stipulates residence in Spain, the Spanish state will impose tax.

When someone fulfills all requirements for a tax nomad state, the person in question is not considered to be a resident of any state. According to Article 1 of the OECD model tax convention, the treaty shall only apply to persons who are residents of one or both of the contracting states. If the tax treaty

isn't applicable, the Swedish state can impose tax on the sales of securities based on the domestic ten-year-rule.

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats är att diskutera och analysera huruvida fenomenet ”spanska fönstret” utgör en skattelucka som möjliggör undkommande av kapitalvinstbeskattning vid en flytt från Sverige till Spanien. Detta har utretts mot bakgrund av ett skattenomadstillstånd och skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. Rekvisit som ”skattskyldig” och ”hemvist” i artikel 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien har analyserats. Vägledning har hämtats från OECD:s modellavtal och litteraturuttalanden.

I skatteavtalet har Sverige och Spanien i artikel 13 punkt 4 avtalat att endast hemviststaten ska ha rätt att beskatta värdepappersvinster. För att utnyttja ”spanska fönstret” vid försäljning av värdepapper behöver personen ha skatterättslig hemviststatus i Spanien enligt skatteavtalet samtidigt som sådan status saknas enligt den spanska interna lagstiftningen.

Min slutsats är att det varken krävs obegränsad skattskyldighet eller faktisk beskattning för att en person ska kunna anses ha hemvist i en stat enligt OECD:s modellavtal. Däremot måste Spaniens interna lagstiftning fastslå att personen har skatterättslig hemvist i Spanien. Hemvistrekvisitet i artikel 4 OECD:s modellavtal hänvisar till definitionen i den nationella lagstiftningen. När den spanska interna rätten anser att personen har hemvist i Spanien kommer också personen att beskattas där.

När en person befinner sig i ett skattenomadstillstånd har personen inte skatterättsligt hemvist i någon stat. Enligt artikel 1 i OECD:s modellavtal är avtalet endast tillämpligt på personer som har hemvist i en av eller båda de avtalsslutande staterna. Om skatteavtalet inte är tillämpligt kommer den svenska staten kunna beskatta personen på försäljningen av värdepapper enligt tioårs-regeln i inkomstskattelagen.

Förord

“The taxpayer hopes the treaty will prevent the double taxation of his income; the tax gatherer hopes the treaty will prevent fiscal evasion; and the politician just hopes.” Detta är ett uttalande av A. McKie, Kanadas skattefondations 22:a skattekonferensen.¹ Enligt mig sammanfattar citatet de olika förhoppningar som föregår skapandet av skattelagstiftning och skatteavtal på ett humoristiskt sätt. Det är oftast många parter, med olika agendor, synvinklar och tankar som är med och utformar avtal och lagstiftning. Detta ger upphov till inkomplett lagstiftning, olika tolkningsalternativ och luckor som kan tillämpas för att undkomma beskattning på tillgångar. Det spanska fönstret är ett fenomen som påstås kunna leda till skattefrihet på kapitalinkomster. Dessa ”luckor” i lagen får mycket uppmärksamhet i media och beskrivs ofta med negativa termer och blir kallat för ”skattefusk”. Men om avtalet eller lagstiftningen är avfattad på ett sätt som ger möjlighet till flera olika tolkningsalternativ, vems laguppfattning är den korrekta? Denna problematik har alltid fascinerat mig under utbildningen och var också en av anledningarna till att jag läste Allmän företagsbeskattning som fördjupningskurs. Sådana tankar och iakttagelser har även föranlett denna uppsats.

Jag skulle vilja tacka mina vänner som har åsidosatt tid till att korrekturläsa uppsatsen och bidragit med givande kritik.

Jag vill tacka mina föräldrar som stöttade mig igenom utbildningen när jag inte hade motivationen till att fortsätta.

Till sist vill jag tacka alla vänner som varit med och skapat roliga minnen för livet under min studietid.

Carl Lindblom

Lund 2017

¹ Citerat av Gravelle, P., ”*tax treaties: concepts, objectives and types*” (1988).

Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1299)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (engelska: Organisation for Economic Co-operation and Development)
RÅ	Regeringsrättens årsbok

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Sverige har ett erkänt högt skattetryck, ett av de högsta i världen.² I Sverige har skatter traditionellt ansetts vara en förutsättning för välfärdsstaten och har på så vis rättfärdigats. Varje år söker sig mängder av svenskar utomlands. Anledningen kan vara allt från varmare breddgrader till lägre skatt. Vissa länder är såklart populärare än andra beroende på i vilket syfte personen flyttar utomlands.

Flyttar någon i skattesyfte är det oftast för att sänka sin skatt på den inkomst som vederbörande bär med sig. Skillnader i staters interna skattelagstiftning kan leda till, med hjälp av olika medel och otillåtna eller tillåtna tolkningar av lagstiftning, att personer utnyttjar skattesystemet för att undkomma beskattning. I denna uppsats har jag valt att fokusera på ett fenomen som kallas ”spanska fönstret”. Spanska fönstret innebär att obegränsad skattskyldighet för fysiska personer i Spanien inte inträder förrän personen varit bosatt där i mer än 183 dagar. En bosättning i Spanien, i kombination med att Sverige inte beskattar personen, skulle kunna leda till skattefrihet i uppemot ett halvår på vissa inkomster.

Spanska fönstret är något som det föreläses om på kursen Allmän företagsbeskattning³ på juristprogrammet i Lund och något som vem som helst med en enkel sökning på Google kan hitta information kring.⁴ Föreläsningen i sig var tillräckligt intressant för att jag skulle välja detta ämne. Mitt intresse väcktes och jag ville undersöka detta vidare.

² <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

³ Allmän företagsbeskattning (JUDN09) 5/9/2016.

⁴ <http://www.sydskusten.es/sk/202/a/19555/hur-beskattas-kapitalvinster->

Det är dock oklart hur det spanska fönstret fungerar. Frågan är om en viss inkomst ska beskattas i Sverige eller i Spanien, helt eller delvis i båda länderna. I sådana situationer finns det tre regelverk att ta hänsyn till.

- Svensk intern skatterätt.
- Spansk intern skatterätt.
- Sveriges skatteavtal med Spanien.

En annan situation där det spanska fönstret kan bli aktuellt är i förhållande till så kallade skattenomader då inget av länderna anser sig ha skatteanspråk på personen. Det här begreppet kommer jag att återkomma till längre fram i uppsatsen.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är att med utgångspunkt i svensk och spansk intern skattelagstiftning och skatteavtalet mellan Sverige och Spanien, samt genom att undersöka tillståndet då personer är så kallade skattenomader, diskutera och analysera huruvida ”spanska fönstret” utgör en skattelucka som möjliggör undkommande av kapitalvinstbeskattning.

Frågeställningen i uppsatsen är således om det finns ett ”spanskt fönster” som kan ge upphov till en skatterättslig situation där personer inte är skyldiga att erlägga skatt för kapitalvinster i varken Sverige eller Spanien mot bakgrund av skatteavtalet eller skattenomadstillståndet.

Fokus i denna uppsats är att klarlägga hur rekvisitet ”skattskyldig” i skatteavtalets artikel 4 ska tolkas och under vilka förutsättningar en person som inte erlägger skatt kan anses uppfylla rekvisitet hemvist enligt samma artikel. Det kommer också att undersökas hur ett skattenomadstillstånd påverkas av den svenska tioårs-regeln. För att uppnå syftet krävs, utöver en analys av begreppet skattskyldig i skatteavtal, och hur tioårs-regeln påverkar personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige, en redogörelse och

diskussion kring den interna svenska respektive spanska skattelagstiftningen.

1.3 Avgränsning

Uppsatsen har ingen specifik avgränsning. Ämnet som diskuteras i uppsatsen är ganska snävt varför det mesta som har påträffats i litteratur och doktrin har bedömts som relevant och presenterats. Anledningen till att det inte finns ett delkapitel som behandlar begränsad skattskyldighet för den spanska interna rätten är för att det inte tycks finnas i den spanska lagen.

1.4 Material och metod

Vid besvarandet av uppsatsens frågeställning har en rättsdogmatisk metod använts för att tolka och systematisera gällande rätt. Argumentationens grund har utgjorts av rättskällevärdet och dess principer. Detta innebär att lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin har belysts i relevanta delar.

Materialet som använts har främst utgjorts av skatteavtalet mellan Sverige och Spanien. Vid analysen av skatteavtalets artiklar har vägledning hämtats från kommentarerna till OECD:s modellavtal, som legat till grund för skatteavtalets utformning och innehåll. Litteratur och doktrin har också använts vid tolkningen av vissa artiklar i OECD:s modellavtal. En anmärkning gällande litteraturen är att många författare som skrivit om artiklarna i OECD:s modellavtal i stor utsträckning hänvisar till varandras verk. Gällande Allenspach-Mäuslis åsikter kring obegränsad skattskyldighet i kapitel 4.4.3, har de hämtats ur Nelsons bok. Allenspach-Mäusli är en tysk författare varför det blir svårt för mig som inte är tysktalande att förstå vad som åsyftas och ge en träffsäker översättning. Åsikterna är av betydelse för uppsatsen vilket är anledningen till att jag har valt att presentera dem i uppsatsen och hänvisa via Nelsons bok. Min bedömning av Nelson är att hon är tillräckligt kvalificerad att kunna göra en korrekt återgivning av Allenspach-Mäuslis åsikter och argumentation för att det ska kunna användas i uppsatsen.

Undersökningen har genomförts i ljuset av Wienkonventionens regler om hur internationella regler och avtal ska tolkas. Trots att Wienkonventionen förespråkar en objektiv tolkningsmetod är det oundvikligt att min personliga uppfattning påverkar tolkningsresultatet.

Vid sidan om skatteavtalet har svensk intern skatterätt studerats. Eftersom det spanska fönstret kan utnyttjas av en person som varit bosatt i Sverige som flyttat till Spanien har det varit relevant att studera hur den svenska nationella rätten förhåller sig till skatteavtalet samt, i begränsad utsträckning, belysa nödvändiga delar av den spanska interna skatterätten. I den spanska rätten finns inget lagstadgat om begränsat skattskyldig. Jag har därför antagit att regleringen är densamma som den svenska, dvs. att den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsad skattskyldig. Även relevanta rättsfall har studerats för att få djupare förståelse för den praktiska användningen av förhållandet mellan intern rätt och skatteavtalet. Rättsfallen är utvalda efter deras relevans i tillämpningen av spanska fönstret. I samtliga rättsfall har, till en begränsad del, analogier dragits. Det är till synes svårt, om inte omöjligt, att hitta rättsfall som passar förutsättningarna till ett spanskt fönster helt ackurat.

Vad gäller skattenomadstillståndet har utgångspunkten varit att undersöka teorier om hur en person kan bli ”hemvistlös” och således inte behöva erlagga skatt i något land. Det finns ett visst stöd i rättspraxis för förefintligheten av ett sådant tillstånd.

Materialinsamlingen och frågan om materialets relevans har således styrts av den valda metoden. Det utvalda tillvägagångssättet ämnar uppfylla uppsatsens syfte och leda fram till en slutsats. Ur en hierarkisk, rättsdogmatisk synvinkel utgör lagtexten samt skatteavtalet de primära rättskällorna. Då lagtexten inte ger en klar anvisning har den tolkats med hjälp av förarbeten samt rättsfall med prejudikatvärde. Till sist har

skatterättslig litteratur belysts. Medan klara förarbetsuttalanden och prejudikat i praktiken regelmässigt följs och har en auktoritet i sig, har litteraturuttalanden primärt inte använts med annan auktoritet än tyngden i argumentationen som framförts av författaren. Uppsatsen har ett ”bevisa eller motbevisa” om spanska fönstret fungerar/finns- metod. I metoden är det särskilt intressant, att alla mina källor inte har samma tyngd, speciellt inte föreläsningen.

1.5 Forskningsläge

Vad gäller tolkningen av artiklarna i OECD:s modellavtal, vilket skatteavtalet mellan Sverige och Spanien bygger på, har den diskuterats i stor utsträckning och är under ständig utveckling. Många författare diskuterar begreppen ”skattskyldig” och ”hemvist” och materialet är således mångsidigt. Det finns emellertid inte särskilt mycket information angående just det spanska fönstret. Ämnet förefaller endast diskuteras i ringa omfattning. Fenomenet har bekräftats av några personer, och är också något som det föreläses om under kursen Allmän företagsbeskattning på Lunds universitet. Hur det lagtekniskt fungerar på ett djupare plan har dock inte beskrivits närmare av någon. Uppsatsen är därmed relativt ensam i diskussioner inom området. Skattenomadsbegreppet har förklarats både teoretiskt och praktiskt på åtskilliga ställen.⁵

1.6 Disposition

Uppsatsens disposition är som följer. Inledningsvis behandlas intern skattskyldighet för obegränsad och begränsad skattskyldighet i Sverige och Spanien samt vilka beskattningsprinciper som respektive lagstiftning bygger på. I samband med begränsad skattskyldighet i Sverige har även den svenska tioårs-regeln beskrivits då den är relevant ur ett skattenomadsperspektiv. I efterföljande kapitel presenteras och beskrivs skatteavtal, hur de fungerar och vilket syfte de uppfyller. Under detta kapitel

⁵ <http://www.taxnomad.com/what-is-a-tax-nomad/>

tar jag även upp vilka artiklar som är relevanta i skatteavtalet för fenomenet spanska fönstret. I uppsatsens fjärde kapitel behandlas tolkningen av artikel 4 i OECD:s modellavtal. Detta inleds med allmänna principer i Wienkonventionen och övergår till olika författares ståndpunkter i frågan. Kapitel fem består av en genomgång för vad skattenomadstillståndet är för något samt hur det i teorin skulle kunna uppstå. I det efterföljande sjätte kapitlet presenteras två rättsfall som sedan diskuteras ingående i det sjunde och sista kapitlet.

2. Intern skattskyldighet i Sverige och Spanien

2.1 Allmänt

Den ökade internationaliseringen har bidragit till svårigheter att avgöra vilken stat som har beskattningsrätt för en viss inkomst. Respektive stats suveränitet skapar skilda skatterättsliga system som har gjort att individer både kan helt undgå beskattning eller utsättas för beskattning i båda staterna avseende samma inkomst. I det följande avsnittet beskrivs olika beskattningsprinciper som staters interna skattelagstiftning kan inordnas under. Därefter följer en redogörelse för vad som ligger till grund för begränsad respektive obegränsad skattskyldighet i Sverige. Avslutningsvis redovisas principerna för den spanska skatterättsliga motsvarigheten.

2.2 Beskattningsprinciper

Det finns inga folkrättsliga eller andra regler för hur en stat ska reglera sina interna beskattningsanspråk på en person. Däremot kan beskattningen grundas på någon av följande principer:

- Nationalitetsprincipen.
- Hemvistprincipen.

- Källstatsprincipen.
- Territorialprincipen.

Nationalitetsprincipen innebär att en stat beskattar en person baserat på var denne är medborgare. Staten beskattar personen oavsett var han befinner sig, har sitt hemvist eller varifrån inkomsten härrör.

Den andra principen kallas hemvistprincipen, eller domicilprincipen.

Principen innebär att personen beskattas för sin totala, globala inkomst som vederbörande uppburit inom eller utom staten i den stat där han är bosatt.

Den svenska beskattningen bygger på denna princip.⁶ Motiveringen till beskattningsprincipen är att personen med stor sannolikhet utnyttjar sjukvård, rättsväsende och andra samhällsfunktioner i bosättningsstaten.⁷

Den tredje principen, källstatsprincipen, innebär att staten där inkomsten härrör ifrån beskattar den oavsett var den skattskyldige är skatterättsligt bosatt.⁸ Motiveringen till denna princip är att staten där inkomsten har uppkommit har skapat förutsättningarna för den, och att det därför inte är mer än rätt att den staten också ska få beskatta inkomsten.⁹

Källstatsprincipen används av Sverige endast för personer som inte anses bosatta i riket men vars inkomst har någon form av anknytning till Sverige.¹⁰

Den sista principen, territorialprincipen, innebär att staten endast beskattar inkomster eller transaktioner som uppkommit inom sitt eget territorium. En person som har hemvist i en stat som tillämpar territorialprincipen är inte

⁶ <http://www.skatteverket.se/download/18.84f6651040cddb1b480002604/kap01.pdf>

⁷ Pelin, L., *Internationell skatterätt*, s. 17.

⁸ <http://www.skatteverket.se/download/18.84f6651040cddb1b480002604/kap01.pdf>

⁹ Pelin, L., *Internationell skatterätt*, s. 17.

¹⁰ <http://www.skatteverket.se/download/18.84f6651040cddb1b480002604/kap01.pdf>

skattskyldig i den staten för inkomster som härrör från tredje stater. Teorin kring principen är att stater endast kan utöva jurisdiktion inom sitt eget territorium för att inte riskera att kränka andra staters rätt att beskatta inkomsten.¹¹

2.3 Svensk rätt

2.3.1 Obegränsad skattskyldighet

Enligt 3 kap. 8 § IL är den som är obegränsat skattskyldig, skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

Enligt 3 kap. 3 § är följande personer obegränsat skattskyldiga:

- Den som är bosatt i Sverige.
- Den som stadigvarande vistas i Sverige.
- Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.

Denna bestämmelse anger vilka fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Frågan hur stark en fysisk persons anknytning till Sverige är ska bestämmas baserat på domicilprincipen, även kallad hemvistprincipen eller bosättningsprincipen. Utgångspunkten för de svenska reglerna är stadigvarande vistelse och bosättning. Även personer som tidigare varit bosatta i Sverige men som fortfarande har väsentlig anknytning dit kan anses ha obegränsad skattskyldighet. Dessa interna regler ska samläsas med eventuella skatteavtal, eftersom avtalsrättsliga förpliktelser också måste beaktas.¹²

Obegränsat skattskyldig är först och främst den som är bosatt i Sverige. Som bosatt i Sverige räknas:

¹¹ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s. 207-208.

¹² Jonsson, L., *Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 3 §*, Lexino 2014-01-01.

- Den som har sitt ”egentliga bo och hemvist” i Sverige.¹³
- Den som tillbringar sin dygnsvila i Sverige.
- Den som är folkbokförd i Sverige.¹⁴

I förarbetena till lagen antyds att rekvisitet är uppfyllt då den verkliga bosättningen i Sverige inträffar varaktigt.¹⁵

Vägledning för rekvisitet ”stadigvarande vistelse” kan hämtas ur propositionen till kommunalskattelagen (1928:370), KL. En sammanhängande vistelse på sex månader eller mer anses vara stadigvarande. Skulle sverigevistelsen ha tillfälliga avbrott saknar detta betydelse.¹⁶ Beräkning av tiden ska även ske utan hänsyn till om ett nytt år inträder. Skulle personen ha ett flertal kortare perioder med avbrott emellan ska de inte räknas samman.¹⁷ I bedömningen är det däremot av stor vikt att den skattskyldige under den nämnda sexmånadersperioden tillbringat dygnsvilan i Sverige.¹⁸

För personer som tidigare varit bosatta i Sverige har det ansetts behövas en speciell återanknytningsregel som kompletterar kriterierna stadigvarande vistelse och bosättning. För att avgöra om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning dit ska enligt 3 kap. 7 § IL följande beaktas:

- Om han är svensk medborgare,
- hur länge han var bosatt här,
- om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
- om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,

¹³ Jonsson, L., Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 3 §, Lexino 2014-01-01.

¹⁴ Pelin, L., *Internationell skatterätt*, s. 17.

¹⁵ Prop. 2004/05:19, s. 30.

¹⁶ Baekkevold, A., Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 3 §, lagkommentarer.

¹⁷ Jonsson, L., Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 3 §, Lexino 2014-01-01.

¹⁸ Prop. 2004/05:19, s. 30.

- om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk,
- om han har sin familj här,
- om han bedriver näringsverksamhet här,
- om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
- om han har en fastighet här, och
- liknande förhållanden.

Dessa ovanstående anknytningsfaktorer har dock olika inbördes vikt i bedömningen. Det är inte nödvändigt att personen i fråga har flera anknytningsfaktorer utan det kan endast behöva, om anknytningen vid en samlad bedömning anses vara tillräckligt stark, föreligga en anknytningsfaktor. I rättspraxis har vissa faktorer tillmätts större betydelse än andra. Dessa anknytningsfaktorer är:

- Att en tidigare permanentbostad i Sverige finns kvar i personens ägo.
- Att personen bedriver näringsverksamhet i Sverige.
- Att personen har kvar sin familj i Sverige.¹⁹

På samma sätt utgör inget av dessa kriterier omständigheter som självständigt konstituerar obegränsad skattskyldighet. Personen kan också ha väsentlig anknytning trots att han har starkare anknytning till något annat land. Bosättningsfrågan ska inte avgöras av var den skattskyldige har starkast anknytning. Om personen är obegränsat skattskyldig i ett annat land ska detta lämnas utan avseende vid besvarandet av frågan om personen har väsentlig anknytning till Sverige.²⁰

För att förhindra skenbosättning i utlandet finns en presumptionsregel. Såvida personen som rest från Sverige inte visar att han inte har väsentlig

¹⁹ Jonsson, L., Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 7 §, Lexino 2014-01-01.

²⁰ Prop. 1984/85:175, s. 11.

anknytning till Sverige längre, så anses han ha det från den dag då han reser och fem år framåt. Detta gäller den som är svensk medborgare, har varit bosatt i Sverige eller under minst tio år har haft stadigvarande vistelse här.²¹

2.3.2 Begränsad skattskyldighet

Enkelt förklarat är personer som inte är obegränsat skattskyldiga begränsat skattskyldiga. De som är begränsat skattskyldiga är personer som varken bedöms stadigvarande vistan i, vara bosatta i eller ens vara väsentligt anknutna till Sverige. I det svenska beskattningsanspråket ligger fokus på skatteobjektet (inkomsten) och inte skattesubjektet (individen). Det är skatteobjektets anknytning som kan ge upphov till beskattning.²² Endast vissa inkomster som bedöms ha stark anknytning till Sverige omfattas av det svenska beskattningsanspråket om en person anses vara begränsat skattskyldig.²³

Sverige har en intern beskattningsregel som kallas ”tioårs-regeln” i 3 kap. 19 § IL. Bestämmelsen avser att täcka situationer då personer som tidigare varit obegränsat skattskyldiga i Sverige på grund av bosättning eller stadigvarande vistelse flyttar utomlands. Ponera att en person, vid utflyttningen, tar med sig sina svenska värdepapper som införskaffats under tiden han varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Utan tioårs-regeln hade eventuell kapitalvinst på dessa värdepapper varit skattefri i Sverige vid en framtida avyttring. Enligt tioårs-regeln förbehåller sig Sverige rätten att beskatta kapitalvinsten upp till tio år efter avflyttningen från Sverige på värdepapper. Som förutsättning gäller att personen är begränsat skattskyldig i Sverige, eftersom personen annars hade blivit beskattad enligt andra bestämmelser. Det krävs dessutom att den begränsat skattskyldige personen

²¹ Jonsson, L., Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 7 §, lagkommentar.

²² Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, s. 40, samt Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 17 §.

²³ Se bl.a. Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 18-19 §§, samt prop. 1999/2000, del 2, s. 56.

vid något tillfälle under det kalenderår som avyttringen av värdepapperna sker, eller tio föregående år, varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige. Vilka skatterättsliga principer som denna kvardröjande skattskyldighet ger uttryck för kan variera. Ett perspektiv är att hela regleringen är till för att undanröja skatteflykt. Denna beskattningsregel kan dock avtalas bort i skatteavtal mellan två länder.²⁴

2.4 Spansk rätt

2.4.1 Artikel 9 Skattebetalare som har sitt hemvist i spanskt territorium

1. När någon av följande omständigheter föreligger ska den skattskyldige anses ha sitt hemvist på spanskt territorium:

a) När den skattskyldige uppehållit sig i mer än 183 dagar under kalenderåret på spanskt territorium. För att fastställa varaktigheten av denna period ska tillfällig frånvaro medräknas, om inte den skattskyldige kan bevisa sitt hemvist i ett annat land. När det gäller länder eller territorier som betraktas utgöra skatteparadis kan skattemyndigheten kräva bevis för vistelse i detta land eller territorium för 183 dagar under kalenderåret. För att bestämma vistelsetid enligt föregående mening ska tillfälliga vistelser i Spanien som är en följd av ideellt arbete av kulturell eller humanitär karaktär, inte medräknas av den spanska skattemyndigheten.

b) När den skattskyldige, direkt eller indirekt, har sitt huvudsäte eller centrum för sin verksamhet eller sina ekonomiska intressen i Spanien. Om motsatsen inte ska antas har den skattskyldige sin vanliga vistelseort på spanskt territorium när den skattskyldige har minderåriga barn och maken till den skattskyldige, enligt ovanstående kriterier, har sitt hemvist i Spanien.²⁵

²⁴ Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, s. 50-53.

²⁵ Ley 35/2006, artículo 9.1 a).

3. Skatteavtal

3.1 Allmänt

Under kapitel två nämndes att stater kan använda sig av olika beskattningsprinciper i sin interna skattelagstiftning. Många stater använder sig av olika principer beroende på vilken inkomst det är fråga om. Detta leder till att risken för att en inkomst beskattas två eller fler gånger ökar. Det är dock inte självklart att risken för dubbelbeskattning undanröjs enbart för att staterna använder sig av samma principer. Staterna kan tillämpa principerna olika. Exempelvis kan skillnader i räckvidden hos de respektive staternas interna lagstiftning skapa en överlappning. En person kan anses vara bosatt i båda länderna samtidigt enligt bådars interna lagstiftning.²⁶

Ett effektivt sätt att undanröja dubbelbeskattning är att två stater ingår ett skatteavtal som reglerar vilken stat som ska ha beskattningsrätt alternativt företräde till en viss inkomst. Hierarkin mellan skatteavtal och intern rätt har prövats många gånger av HFD under år 2010 med utgången att skatteavtal har företräde framför ren intern rätt.²⁷ Enligt 2 kap. 35 § IL avses med skatteavtal ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I det följande kapitlet kommer en redogörelse att lämnas för hur skatteavtal fungerar och relevanta artiklar i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien för utnyttjande av spanska fönstret.

²⁶ Pelin, L., *Internationell skatterätt*, s. 17.

²⁷ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s. 53, samt RÅ 2010 ref. 112.

3.2 Hur fungerar skatteavtal?

Skatteavtal är till för att undvika dubbelbeskattning. När en person som tidigare varit bosatt i Sverige flyttat till ett annat land kommer i vissa fall Sverige att fortsätta ha beskattningsrätt för personen enligt Sveriges interna skattelagar. Detta gäller exempelvis, som ovan nämnt under kapitel 2.3.2, skatt på kapitalvinst vid försäljning av aktier och liknande värdepapper under de första tio hela kalenderår som personen bor utomlands. När personen flyttat till en annan stat kan den staten också komma att kräva att personen erlägger skatt på inkomster och vinster som härstammar från Sverige. Om inga åtgärder vidtas, kan en tillämpning av de olika ländernas interna skattelagstiftning leda till att samma inkomst eller förmögenhet blir föremål för beskattning i båda länderna. Detta kan resultera i en högre beskattning än själva inkomsten. Sverige har därför, med en mängd olika länder, tecknat bilaterala skatteavtal som reglerar vilket av länderna som i en viss situation har rätt att beskatta personen. OECD:s modellavtal har i flertalet fall verkat som mönster för dessa skatteavtal. Staterna som konkurrerar om beskattningsrätten är i regel den stat varifrån inkomsten härrör (källstaten) och den stat där den skattskyldige enligt avtalet anses ha sitt hemvist (hemviststaten). De materiella bestämmelserna i skatteavtal går ut på att reglera vilken avtalslutande stat som har beskattningsrätt för en viss förmögenhet eller inkomst. Allteftersom detta bestäms kan beskattningsrätten tillerkännas källstaten, hemviststaten eller bägge staterna. Dessa regler för dubbelbeskattningens undanröjande kan utformas på i princip två olika sätt och brukar regleras i en särskild artikel i avtalet. Metoderna brukar kallas för credit of tax-metoden respektive exempt-metoden.²⁸

3.2.1 Exempt-metoden

Länderna kan komma överens i skatteavtalet om att bara ett av länderna har rätt att ta ut skatt på viss inkomst. Inkomsten blir då undantagen från skatt i

²⁸ Sandström, C., *Svenska dubbelbeskattningsavtal*, s. 12-13.

det andra landet. Denna metod kallas exempt-metoden. Det andra landets interna rätt kan dock fortfarande föreskriva att det landet ska ta ut skatt, men det kommer inte få någon verkan eftersom skatteavtal har företräde.²⁹

3.2.2 Credit-metoden

Länderna kan också komma överens om att båda har beskattningsrätt för inkomsten men att det ena landet ska minska beskattningen med den skatt som personen redan erlagt i det andra landet. Denna metod kallas credit-metoden.³⁰

3.3 Bosättningsbegreppet

En persons skattskyldighet i Sverige för förmögenhet eller inkomst bestäms i första hand av de interna svenska skattelagarna. Dessa är beroende av om personen varit bosatt i Sverige och när han varit det. Bosättningsfrågan är av avgörande betydelse för beskattningsrättens fördelning länderna emellan, eftersom skatteavtalet förutsätter att det är fråga om en person som har inkomst eller förmögenhet av visst slag i en stat och hemvist i den andra. Enligt skatteavtalen är det i princip hemviststatens lagstiftning som bestämmer skattskyldigheten på grund av bosättning, hemvist etc. i den staten. Vid hemvist i båda staterna anger skatteavtalet vilken stat som ska ges företräde.

3.3.1 Artikel 1 OECD:s modellavtal

Personer som omfattas av avtalet

Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda staterna.

3.3.2 Artikel 4 OECD:s modellavtal

Skatterättslig hemvist

²⁹ Sandström, C., *Svenska dubbelbeskattningsavtal*, s. 13-14.

³⁰ Sandström, C., *Svenska dubbelbeskattningsavtal*, s. 15-16.

1. Vid tillämpningen av detta avtal förstås med uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” varje person, som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller varje annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper dock icke en person som är skattskyldig i denna avtalsslutande stat endast för inkomst från källa i denna stat eller förmögenhet belägen där.

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna fastställs hans hemvist enligt följande regler:

a) Han anses ha hemvist i den avtalsslutande stat där han har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande. Om han har ett sådant hem i båda avtalsslutande staterna, anses han ha hemvist i den avtalsslutande stat, med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena).

b) Om det icke kan avgöras i vilken avtalsslutande stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han icke i någondera avtalsslutande staten har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den avtalsslutande stat, där han stadigvarande vistas.

c) Om han stadigvarande vistas i båda avtalsslutande staterna eller om han icke vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den avtalsslutande stat där han är medborgare.

d) Om han är medborgare i båda avtalsslutande staterna eller om han icke är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom överenskommelse.

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 en fysisk person har hemvist i Sverige enligt den s.k. treårs-regeln i svensk lagstiftning och även i Spanien, skall, utan hinder av bestämmelserna i punkt 2, hans hemvist avgöras genom överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna.

4. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 person, som ej är fysisk person, har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses personen i fråga ha hemvist i den avtalsslutande stat där den har sin verkliga ledning.

3.4 Beskattning av realisationsvinst

Bestämmelser om beskattningsrätt av realisationsvinst på kapital finns i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien i artikel 13 punkt 4, vilken lyder:

- Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom som inte hör till kategorierna 1-3 ovan får beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Här hör t.ex. aktier och annan ”vanlig” lös egendom.³¹ I avtalet har alltså Sverige och Spanien använt sig av exempt-metoden och avtalat att vinsten endast ska beskattas i hemvistlandet. Sveriges interna tioårs-regel förlorar därför sin verkan och ger inte Sverige någon rätt att ta ut skatt på de svenska aktierna från utflyttningsdagen.

4. Tolkning av artikel 4

4.1 Allmänt

För att kunna tillämpa en rättsregels innebörd i ett konkret fall måste dess innehåll först klarläggas.³² Vid tillämpning av spanska fönstret genom skatteavtalet ligger problematiken i att tolka artikel 4 så att personen i fråga kan anses ha hemvist i Spanien innan 183 dagar har passerat. För att fastställa om så är fallet krävs även en utredning kring innebörden av artikel 4 i skatteavtalet.

Funktionen av hemvistkonceptet i fördraget är att begränsa tillämpningen av ett skatteavtal som ingåtts av en stat till personer som har ett visst samband med staten. Men det finns en grundläggande oenighet kring själva syftet till slutandet av skatteavtalen, och beroende på hur man ställer sig till syftet kan tolkningen av OECD:s artiklar bli annorlunda. En anledning till att ingå ett skatteavtal är att undvika dubbelbeskattning. En annan är att fördelningen av beskattningsrätten i ett skatteavtal har en bredare funktion och att

³¹ Sandström, C., *Svenska dubbelbeskattningsavtal*, s. 266.

³² Lodin, S-O m.fl., *Inkomstskatt*, s. 719.

tillämpningen av ett skatteavtal därför inte är begränsad till enbart undanröjande av dubbelbeskattning. Den praktiska skillnaden mellan dessa två synvinklar finns i de fall där en person har en nära anknytning till en konventionsstat, men där staten inte beskattar personen för dess inkomster. Det är med andra ord, en potentiell skattskyldighet men inte en verklig en.³³

I detta kapitel kommer jag att förklara utifrån vilka metoder som skatteavtal ska tolkas. Jag kommer även att lyfta frågan, vilket det finns skiljaktigheter om, vad som krävs för att en person ska anses ha hemvist i en avtalslutande stat samt om det är ett nödvändigt krav att erlagga skatt för att kunna tillämpa artikeln.

4.2 1969 Års Wienkonvention om traktaträtten

I Wienkonventionen finns det regler om hur internationella avtal ska tolkas.³⁴ Enligt artikel 31 i Wienkonventionen ska en traktat tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse betydelse av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. I sammanhanget ingår överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan alla parter i samband med traktatens ingående och dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten. Grunden för tolkningen är avtalets ordalydelse, vilket har kallats för en objektiv tolkningsmetod. Ett uttryck ska tillskrivas speciell betydelse om det kan fastställas att det var parternas avsikt.

Artikel 32 återger supplementära tolkningsmedel, vilket inbegriper förarbetena till traktaten och omständigheterna vid dess ingående.

³³ Wheeler, J., *The Missing Keystones of Income Tax Treaties*, s. 9-12.

³⁴ Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, s. 237.

4.3 Tolkningsregel i OECD:s modellavtal

I artikel 3 punkt 2 i OECD:s modellavtal anges en allmän tolkningsregel som lyder: Då en avtalsslutande stat tillämpar detta avtal anses, såvida icke sammanhanget föranleder annat, varje däri förekommande uttryck, vars innebörd icke angivits särskilt, ha den betydelse, som uttrycket har enligt den statens lagstiftning rörande sådana skatter, som omfattas av avtalet.

4.4 Hemvist enligt OECD:s modellavtal

4.4.1 Hur görs bedömningen vilka personer som har hemvist?

Vid tolkning av begreppet hemvist finns inte mycket vägledning att hämta från OECD:s modellavtal. OECD:s modellavtal hänvisar i allt väsentligt till den inhemska skatterättsliga definitionen och erbjuder inte mycket av en självständig definition av begreppet.³⁵ I skatteverkets vägledning för tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m. förordas att hemvistreglerna i ett skatteavtal inte har någon betydelse för var en person ska anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning, utan reglerar endast frågan om hemvist vid tillämpningen av skatteavtalet. Vidare i nästa mening förklaras att frågan om var en person vid tillämpning av avtalet ska anses ha hemvist utgörs i första hand av definitionen såsom det förekommer i inhemsk rätt.³⁶ Tolkningen från författare i doktrinen kan sägas vara densamma. Nelson menar att termen hemvist, och innebörden av anknytningsmomenten, hänvisas av alla versionerna av OECD:s modellavtal till nationell rätt.³⁷

4.4.2 Skattskyldighet

Enligt Dahlberg är det klart att ”skattskyldig” hänvisar till lagstiftningen i hemviststaten.³⁸ Vad hänvisningen innebär är dock mindre klart. Lang

³⁵ Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, s. 245.

³⁶ <http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334e8bc8000115071/8.pdf>

³⁷ Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 153.

³⁸ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s. 184.

menar att ”skattskyldig” är en avtalsterm och inte omfattar alla de personer som anses som skattskyldiga enligt inhemsk rätt. Därför hänvisar inte ”enligt lagstiftningen i denna stat” till termen skattskyldighet.³⁹ Av den andra meningen framgår att skattskyldigheten inte inbegriper en person som är skattskyldig i en avtalsslutande stat endast för inkomst från källa i den staten eller förmögenhet belägen där. Således krävs att den skattskyldighet för den världsomfattande inkomsten föreligger i den ifrågavarande staten.⁴⁰ Men betyder det att det krävs obegränsad skattskyldighet för att en person ska anses ha hemvist i en avtalsstat?

4.4.3 Begränsad eller obegränsad skattskyldighet

En förutsättning för att kunna klassificeras som en person med hemvist i en avtalsslutande stat enligt OECD:s modellavtal är att personen är skattskyldig. Men den första meningen i artikel 4 första punkten kräver att en person ska vara "skattskyldig" utan att specificera vilken typ av skatt. Ett argument skulle kunna göras, att om personen bara erlägger någon form av skatt som tas ut "på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan av liknande natur" ger tillgång till hela skatteavtalets förmåner.⁴¹ Nelson menar att flertalet författare förutsätter att obegränsad skattskyldighet är en förutsättning för att ett skatteavtalsrättsligt hemvist ska kunna uppkomma. I många stater motsvarar dessutom obegränsad skattskyldighet med världsinkomstbeskattning.⁴² Som ovan nämnts finner Lang att termen ”skattskyldig” är en avtalsterm och omfattar inte alla de personer som anses som skattskyldiga enligt inhemsk rätt. Vidare menar han att personer med hemvist inte är begränsat skattskyldiga. Tolkning av ordalydelsen av artikel 4 första punkten kan tala för Langs uttalande att

³⁹ Lang, M., *Taxation of Income in the Hand of Different Taxpayers*, s. 597 f.

⁴⁰ Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 199.

⁴¹ Wheeler, J., *The Missing Keystones of Income Tax Treaties*, s. 9.

⁴² Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 197.

”skattskyldig” har en specifik skatteavtalsrättslig innebörd.⁴³ Eftersom det i OECD:s modellavtal inte definieras vad termen skattskyldig innebär, blir frågan vilken typ av skattskyldighet som krävs svår att besvara.

I kommentaren till artikel 4 anges att syftet med definitionen ”person med hemvist” i OECD:s modellavtal avser att täcka de olika former av personlig anknytning till stater vilka i nationell rätt utgör grunden för en ”comprehensive taxation (full liability to tax)”.⁴⁴ En översättning av begreppet ”comprehensive taxation (full liability to tax)” till svenska blir ”omfattande skattskyldighet (obegränsad skattskyldighet)”.⁴⁵ Av kommentaren till OECD:s modellavtal verkar det som om omfattande skattskyldighet många gånger jämföras med obegränsad skattskyldighet.⁴⁶ Vogel, Shannon och Doernberg anser också att ”Comprehensive tax liability” innebär skattskyldighet för den världsomfattande inkomsten. De menar att det inte ska, i motsats till skattskyldighet för inkomster som kommer från källor inom en viss stat, ha någon betydelse vilken källa inkomsten kommer ifrån.⁴⁷

Nelson förklarar att grundantagandet i OECD:s modellavtal synes vara att obegränsad skattskyldighet följer med hemvist. Vanligen hos de avtalslutande staternas inhemska rätt är följden av att en person anses ha skatterättsligt hemvist att han blir obegränsat skattskyldig i staten. Den första meningen i artikel 4 första punkten kan tolkas som att skattskyldighet syftas på den aktuella statens rätt mest omfattande beskattning.⁴⁸

⁴³ Lang, M., *Taxation of Income in the Hand of Different Taxpayers*, s. 597.

⁴⁴ St. 8. Kommentaren till artikel 4 år 2014.

⁴⁵ Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 200.

⁴⁶ St. 8. Kommentaren till artikel 4 år 2014.

⁴⁷ Vogel, K., Shannon, H.A., III, Doernberg, R.L., *United States Income Tax Treaties*, s. 142 f.

⁴⁸ Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 200.

Allenspach-Mäusli är dock av en annan uppfattning, att det inte är korrekt att likställa hemvist med obegränsad skattskyldighet eftersom obegränsad skattskyldighet enbart är en rättsföljd som uppkommer när en person uppfyller den interna rättens krav på anknytningsmoment för obegränsad skattskyldighet. Detta stöds av att det i artikel 4 i FN:s modellavtal talas om hemvist även när enbart begränsad skattskyldighet avses.⁴⁹

I det följande delkapitlet kommer frågan om kravet på obegränsad skattskyldighet att fortsätta samt kopplas till om det är ett krav för att en person kan anses ha hemvist i en avtalsslutande stat.

4.4.4 Obegränsad skattskyldighet för att få hemvist?

Som ovan nämnts ger inte artikel 4 i OECD:s modellavtal någon djupare vägledning kring vad som faller in under ”skattskyldig”. Det råder även oenighet i doktrinen.

Nelson förklarar att många fäster avgörande vikt vid skattskyldigheten vid tolkning av hemvistbedömningen. I kommentaren till artikel 4 sätts begreppet ”person med hemvist” i samband med skattskyldigheten. Hon menar att även den dominerande uppfattningen i litteraturen är att en person måste vara obegränsat skattskyldig för att utgöra en person med hemvist i en avtalsslutande stat. En avgörande faktor om en avtalsstat är en källstat eller hemviststat kan kopplas till personens obegränsade skattskyldighet.⁵⁰

Enligt de Graaf och Pötgens måste en person vara obegränsat skattskyldig i en av de avtalsslutande staterna för att rekvisitet hemvist ska vara uppfyllt.⁵¹ De menar även att personen ska vara skattskyldig för den världsomfattande inkomsten och inte enbart för inkomst som har sin källa i den berörda

⁴⁹ Hämtat från Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 202.

⁵⁰ Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 202-203.

⁵¹ de Graaf, A., Pötgens, F., *Worrying Interpretation of "Liable to Tax": OECD Clarification Would Be Welcome*, s. 171.

staten.⁵² Även van Raad anger att antydning om en intern regel ska kvalificeras som en hemvistgrundande regel är den obegränsade skattskyldigheten. Detta kan återfinnas i stycke 4 i kommentaren till artikel 4.⁵³

Den svenske lagstiftarens uppfattning om skattskyldighet överensstämmer med dessa tolkningar. Personer med hemvist i en avtalsslutande stat inbegriper i princip enbart personer som är obegränsat skattskyldiga och skattskyldigheten ska grundas på ett av de angivna anknytningsmomenten.⁵⁴

Nelson förklarar sedan att vissa författare även menar att den obegränsade skattskyldigheten måste föreligga på grund av ett av anknytningsmomenten i artikel 4 första punkten. Att i artikel 4 första punkten anförs ett krav att skattskyldigheten i den potentiella hemviststaten orsakas av ett av anknytningsmomenten i artikeln. Dessa anknytningsmoment måste sedan uppfylla vissa krav. En obegränsad skattskyldighet som uppkommit genom ett anknytningsmoment som inte uppfyller kraven som ställs på anknytningsmoment i artikel 4 blir inte giltigt för utnyttjande av artikeln. En del författare ställer dessutom upp ett ytterligare krav. För att en person ska anses ha hemvist i modellavtalets mening måste den obegränsade skattskyldigheten vara baserat på ett platsrelaterat anknytningsmoment. Personen ska kunna uppvisa platsrelaterade anknytningsmoment som enligt intern rätt i den staten medför beskattning såsom för inhemska personer för hemvist, vilket vanligtvis brukar innebära beskattning för den världsomfattande inkomsten.⁵⁵

⁵² de Graaf, A., Pötgens, F., *Worrying Interpretation of "Liable to Tax": OECD Clarification Would Be Welcome*, s. 169.

⁵³ van Raad, K., *Nondiscrimination in International Tax Law*, s. 130.

⁵⁴ Prop. 1993/94:230 s. 38.

⁵⁵ Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 204.

Lang anser dock att det inte behöver vara ett anknytningsmoment som orsakar skattskyldigheten. Han menar visserligen att det är klart att uttrycket ”enligt lagstiftningen i denna stat” hänvisar till den inhemska rätten i hemviststaten. Men skulle hänvisningen enbart omfatta de anknytningsmoment som ger upphov till obegränsad skattskyldighet skulle i de stater vilkas inhemska rätt är strukturerade utifrån territorialprincipen ett ”hemvist” aldrig kunna uppstå eftersom de personerna är skattskyldiga oavsett domicil, hemvist, platsen för ledningen eller anknytningsmomentet av liknande natur. Endast om ”skattskyldig” uteslutande omfattades av obegränsad skattskyldighet skulle ”enligt lagstiftningen i denna stat” kunna utgöra en hänvisning av huruvida en person är skattskyldig på grund av anknytningsmomenten.⁵⁶ Territorialprincipen kommer jag att återkomma till längre fram i kapitlet.

Shalhav är av en helt annan uppfattning. Han ställer inget krav på att anknytningsmomentet måste vara platsrelaterat. Han anser att de avtalsslutande staternas inhemska rätt bestämmer begreppet hemvist under förutsättning att det ger upphov till ”omfattande beskattning” av en persons inkomst. Anknytningsmomenten i artikel 4 är bara en allmän lista på anknytning som kan ge upphov till omfattande beskattning.⁵⁷

4.4.5 Betydelsen av den andra meningen i artikel 4

I rättsfallet RÅ 1996 ref. 84, som jag kommer att presentera mer ingående längre fram, fann regeringsrätten att en jämförelse mellan första och andra meningen i artikel 4 första punkten visade att det i princip skulle vara fråga om obegränsad skattskyldighet. Nelson menar att många författare drar slutsatsen att det i den andra meningen artikel 4 första punkten är en

⁵⁶ Lang, M., *Taxation of income in the Hand of Different Taxpayers*, s. 597 f.

⁵⁷ Shalhav, S., *The evolution of article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule*, s. 461.

förutsättning för att ett skatteavtal ska äga tillämpning på en person att han är obegränsat skattskyldig i åtminstone en av de avtalsslutande staterna.⁵⁸ Wheeler anser att den andra meningen i artikel 4 första punkten hänvisar specifikt till skatteintäkter. Denna begränsning, i kombination med artikel 2, tyder på att den första meningen ska tolkas så att det endast avser inkomstskatt.⁵⁹

Dahlberg anför att den första meningen åsyftar en obegränsad skattskyldighet om den andra meningen tolkas efter ett motsatsslut.⁶⁰ Nelson har dock svårt att, vid studerande av den historiska utvecklingen av OECD:s modellavtal med tillhörande kommentar, se hur ett motsatsslut skulle ge vid handen att ett krav på obegränsad skattskyldighet följer av den andra meningen artikel 4. Allenspach-Mäusli gjorde en annan tolkning i sin avhandling. Han drar slutsatsen att en person inte måste vara obegränsat skattskyldig i en stat för att ha hemvist i den eftersom andra meningen i artikel 4 första punkten inte förekom i utkastet till OECD:s modellavtal år 1963. En begränsat skattskyldig person på grund av sitt domicil respektive säte i en stat ansågs ändå ha hemvist där enligt 1963 års utkast.⁶¹

4.4.6 Problematiken kring hemvist vid territorialprincipen

Som ovan förklarar beskattas vanligen inte personer för inkomst från utländska källor om personen har hemvist i en stat som tillämpar territorialprincipen. Staten kan inskränka sig till att beskatta enbart skatteobjekt belägna i den staten. Den skattskyldige blir då enbart skattskyldig för inkomster från källa i den stat som tillämpar territorialprincipen. Vissa författares ställningstagande om innebörden av

⁵⁸ Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 207.

⁵⁹ Wheeler, J., *The Missing Keystones of Income Tax Treaties*, s. 9-12.

⁶⁰ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s.185.

⁶¹ Hämtat från Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 207.

den andra meningen i form av att begränsat skattskyldiga inte utgör personer med hemvist i den staten kan bli problematiskt.

Nelson anför att det blir svårt att se vad skattskyldighetskravet i första meningen i artikel 4 första punkten innebär om definitionen ”person med hemvist” inskränks av den andra meningen i samma artikel till att inte gälla person som beskattas för källa.⁶² Couzin är av uppfattningen att meningen har ett annat syfte än att enbart skilja mellan begränsad och obegränsad skattskyldighet. Han menar att syftet troligen var att exempelvis diplomatisk personal, som var skattskyldiga i en stat enbart för inkomster därifrån, inte skulle anses som personer med hemvist när de bara vistades temporärt i staten.⁶³

Vogel, Shannon och Doernberg anser också att uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” är att utesluta utländska konsulattjänstemän och diplomater, som enligt den statens rätt där de arbetar enbart är skattskyldiga för inkomst som uppkommer där, från att anses ha hemvist i staten.⁶⁴ Nelson förklarar att det konstaterades före tillägget av den andra meningen i artikel 4 första punkten att en fysisk person inte skulle anses vara en ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” om han var begränsat skattskyldig för inkomst från den staten trots att han enligt nationell rätt ansågs vara en person med hemvist där. Skatteavtalen förutsätter att en person har hemvist i en av de avtalsslutande staterna. För att en person som har hemvist i en stat som tillämpar territorialprincipen anges i kommentaren till OECD:s nuvarande lydelse att syftet inte är att dessa personer ska falla utanför skatteavtalens tillämpningsområde.⁶⁵ Vidare menar hon att de tyska auktoriteterna såsom Vogel, Wassermeyer och Lehner inte jämför

⁶² Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 208.

⁶³ Couzin, R., *Corporate residence and international taxation*, s. 147 f.

⁶⁴ Vogel, K., Shannon, H.A., III, Doernberg, R.L., *United States Income Tax Treaties*, s. 143.

⁶⁵ Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 213-214.

hemvistbeskattning med obegränsad skattskyldighet, utan rättare sagt att det generellt sett brukar medföra det.⁶⁶

Lang och Couzin verkar vara av samma uppfattning som ovan nämnda författare. De tolkar inte hemvistbegreppet i artikel 4 första punkten på ett sätt som implicerar obegränsad skattskyldighet eftersom det annars inte skulle kunna finnas några personer med hemvist i stater som tillämpar territorialprincipen.⁶⁷ Rasmussen menar dock att det i princip inte finns någon anledning att ingå ett skatteavtal med en stat som tillämpar territorialprincipen. Skulle den andra staten helt eller delvis ge upp sin beskattningsrätt skulle resultatet kunna innebära att ingen stat beskattar personen.⁶⁸

4.5 Krav på faktisk beskattning?

Termen "skattskyldig" kan förstås som föremål för omfattande skatter. De anknytningsfaktorer som anges i första meningen i artikel 4 första punkten i OECD:s modellavtal speglar ofta de olika formerna av personlig anknytning till en stat som ligger till grund för en omfattande beskattning i enlighet med den inhemska skattelagstiftningen. Det är dock just detta "antingen eller" koncept - antingen obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig - som skapar praktiska problem. Det är inte självklart när en person blir obegränsat skattskyldig i en stat och följaktligen får staten som hemvist.⁶⁹

Det är dock inte enbart en diskussion om vilken form av skattskyldighet som krävs för att kunna utnyttja hemvistartikeln. I kommentaren till OECD:s modellavtal går att utläsa att flertalet stater anser att en person kan

⁶⁶ Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 219.

⁶⁷ Se Lang, M., *Taxation of Income in the Hand of Different Taxpayers*, s. 597 f., samt Couzin, R., *Corporate Residence and International Taxation*, s. 151-155.

⁶⁸ Rasmussen, M., *International Double Taxation*, s. 31.

⁶⁹ Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, s. 243.

vara obegränsad skattskyldig i en stat, och därmed anses ha staten som hemvist, trots att personen i fråga inte erlägger någon skatt i staten. I dessa fall menas att, exempelvis välgörenhetsorganisationer och pensionsfonder kan anses uppfylla rekvisitet ”skattskyldig” trots att de inte erlägger någon skatt. Dessa organisationer eller fonder skulle dock normalt sett vara tvungna att erlägga skatt men uppfyller specifika villkor i statens interna skattelagstiftning som gör att de är undantagna från beskattning.⁷⁰

Den dominerande uppfattningen i litteraturen verkar vara att en faktiskt beskattning inte är nödvändig. Vogel hävdar att en person som har den personliga anknytningen till en stat som kan leda till att han blir föremål för obegränsad skattskyldighet ska räcka för att han ska anses ha hemvist i den staten för fördragsändamål och behöver nödvändigtvis inte erlägga någon skatt.⁷¹ Även Lang är av en liknande uppfattning, att det inte utgör ett krav att personen utsätts för faktiskt beskattning för att anses ha hemvist i en avtalsslutande stat.⁷² Nelson konstaterar att i propositionen till skatteavtalet med Vitryssland anges att det inte ska vara fråga om någon formell skattskyldighet.⁷³

5. Skattenomad

5.1 Allmänt

En skattenomad, eller ”perpetual traveler⁷⁴” som det ibland kallas, är en person som inte betalar skatt i något land. Genom att flytta från land till land kan personen undvika att bli skattskyldig medborgare, och därav aldrig bli

⁷⁰ Punkt 8.6 i kommentaren till art. 4 OECD:s modellavtal.

⁷¹ Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, s. 243 f.

⁷² Lang, M., *Taxation of Income in the Hand of Different Taxpayers*, s. 597 f.

⁷³ Nelson, M., *Utflyttning av aktiebolag*, s. 230.

⁷⁴ <http://www.lifehack.org/articles/lifestyle/would-you-be-a-perpetual-traveler-or-a-world-citizen.html>

obegränsat skattskyldig i något land. Genom att personen inte får skatterätligt hemvist i något land kan denne, enligt teorin, undvika rättsliga förpliktelser. I detta kapitlet kommer jag att beskriva det andra tillvägagångssättet att tillämpa ”spanska fönstret”.

5.2 Tillvägagångssätt

De grundläggande reglerna för att vara en skattenomad är att inte spendera mer än 180 dagar under en 12-månaders period i något land. Personen bör inte tillbringa mer än 90 dagar per år i genomsnitt i alla länder och inte ha några större intressen i något land. Den första regeln är enkel att förstå och bör inte vara svår att följa. Personen ska undvika att vara mer än 180 dagar i samma land under en period av 12 månader.

Den andra regeln, ”90-dagarsregeln”, är inte lika enkel att förstå eller efterfölja. Regeln innebär att personen inte bör tillbringa ett genomsnitt på 90 dagar eller mer i samma land under en period av fem år. Detta innebär att om personen har spenderat mer än 450 dagar i samma land under de senaste fem åren kan det landet utöva sin beskattningsrätt på personens inkomster. Denna regel är svårare att undkomma än ”180-dagarsregeln” eftersom personen förmodligen redan spenderat mer än 450 dagar i ett land när han påbörjar sitt ”skattenomadstillstånd”. Det kan därför vara bra om personen spenderar några år i ett land med låg skatt innan han påbörjar sitt ”skattenomadstillstånd” för att skatten från ”90-dagarsregeln” ska vara så låg som möjligt.

Den tredje regeln, ”inte ha några stora intressen i något land”, är också en regel som delvis handlar om bosättning. Om det kan konstateras att en person har stora intressen i ett land kan vederbörande betraktas som bosatt med hemvist i landet enligt den interna skattelagstiftningen. Innebörden av stora intressen är svår att definiera, men det finns några exempel. Om personen har ett hus och/eller familj i ett land skulle det rimligen kunna

anses utgöra stora intressen som kan skapa bosättning och hemvist för personen.⁷⁵

6. Rättsfall

6.1 Allmänt

Rättsfall är ett samlingsnamn på de utgåvor av domar som finns i olika tryckta och elektroniska former och fungerar som prejudikat från de högsta instanserna vid vägledning till att tolka lagen då nya liknande fall uppstår.⁷⁶ Vid utläsande av en ny rättsregel genom prejudikat kan ibland problem uppstå i form av att domarens uppgift är att finna en lösning till ett enskilt fall till skillnad från lagförfattare som strävar efter att formulera en generell regel. Även det litterära sammanhanget som kan utnyttjas vid rättsfallstolkning är mycket snävare än vid lagtolkning.⁷⁷

De rättsfall som jag valt att sammanfatta är utvalda utefter att de i det närmaste behandlar frågor som är desamma som min uppsats behandlar. Jag har valt att avgränsa mig till två rättsfall eftersom båda rättsfallen öppnar för en möjlig tillämpning av ett spanskt fönster. I det kommande kapitlet kommer två rättsfall som handlar om hemvistartikeln samt skattenomadstillståndet att presenteras.

6.2 RÅ 1996 ref. 84

I RÅ 1996 ref. 84 ansåg Regeringsrätten att ett bolag från Luxemburg, som var befriat från bolagsskatt, hade hemvist i Luxemburg enligt skatteavtalet. Normalt sett hade bolaget, som var ett fondbolag, varit obegränsat skattskyldiga för bolagsskatt men på grund av speciella omständigheter

⁷⁵ <http://www.taxnomad.com/what-is-a-tax-nomad/>

⁷⁶ <http://www.ub.umu.se/sok/offentligt-tryck/rattspraxis>

⁷⁷ Evers, J., *Tolkning av lag och rättsfall*, s. 44-45.

behövde bolaget endast betala en årlig skatt på förmögenhet och en engångsskatt vid bolagsbildningen. Bolaget var befriat från all annan skatt. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att denna begränsning av skattskyldigheten inte var ett hinder för att fondbolaget skulle anses ha hemvist i Luxemburg enligt skatteavtalet. En sådan anknytning till Luxemburg som normalt hade medfört obegränsad skattskyldighet för bolagsskatt var tillräcklig, och framhöll att den skattebefrielse som medgavs enligt speciallagstiftning ofta är beroende av att vissa villkor är uppfyllda och sällan ovillkorlig. Ett annat problem som skulle uppstå vid ett krav på faktisk beskattning var att det då inte skulle räcka med att obegränsad skattskyldighet faktiskt föreligger utan även fråga om en viss höjd på skatteuttaget skulle uppstå.

6.3 RÅ 2002 not. 146

Ett annat avgörande från Regeringsrätten som är intressant ur ”skattenomadstillståndet” är RÅ 2002 not. 146. Frågan i målet var om en fysisk person som vistades utomlands ska visa att han var obegränsat skattskyldig i annat land för att inte anses obegränsat skattskyldig i Sverige. Paret E flyttade till Spanien 29:e september 1994 och uppgav till Skatteverket att de inte hade någon avsikt att återkomma till Sverige. De hade endast medborgarskap och en enklare fritidsstuga kvar i Sverige som ”anknytningspunkter”. I Spanien blev dock inte paret obegränsat skattskyldiga förrän efter åtminstone 183 dagars vistelse där. Detta innebar att paret inte var obegränsat skattskyldiga i Spanien under inkomståret 1994. Eftersom paret hade flyttat från Sverige och inte hade någon avsikt att återkomma uppkom ett skattefritt fönster mellan september och december 1994 för paret på grund av internrättsliga skillnader mellan de svenska och spanska bosättningsbegreppen.

Skatteverket argumenterade för att paret skulle anses vara väsentligt anknutna till Sverige, och således vara obegränsat skattskyldiga i Sverige,

på grund av att de inte var obegränsat skattskyldiga i Spanien. Verket menade att om paret inte omfattades av obegränsad skattskyldighet i Spanien så var de inte varaktigt bosatta där, vilket skulle utgöra en grund för fortsatt obegränsad skattskyldighet i Sverige. Som skäl till detta angav Skatteverket att paret inte hade intyg eller liknande från den spanska skattemyndigheten som påvisade skattskyldighet på grund av bosättning. Detta utfärdar spansk skattemyndighet efter sex månaders bosättning. Paret E argumenterade för att den faktiska bosättningen skulle bestämma rekvisitet ”varaktig bosättning” och inte den skatterättsliga statusen.

Regeringsrätten uttalade att Skatteverkets tolkning av frågan skulle innebära att Sveriges inhemska skatteregler skulle regleras av den andra statens skatterättsliga lagstiftning. Förarbetena och lagtexten gav inte stöd för en sådan tolkning. En persons skattskyldighet i Sverige är inte beroende av en skattskyldighet i en annat stat. De anknytningspunkter till Sverige som förelåg för paret under året 1994 efter utflyttningen var svenskt medborgarskap och en fritidsfastighet i Sverige. Dessa omständigheter utgjorde varken sedda för sig eller tillsammans tillräckligt stark anknytning till Sverige för att rekvisitet ”väsentlig anknytning” skulle uppfyllas efter avresan till Spanien.

7. Diskussion och slutsats

7.1 Spanska fönstret enligt skatteavtalet

I skatteavtalet mellan Sverige och Spanien har länderna avtalat bort Sveriges interna tioårs-regel. Artikel 13 punkt 4 i skatteavtalet är relativt klar och tydlig: Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom som inte hör till kategorierna 1-3 ovan får beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Om en person flyttar från Sverige och bosätter sig i Spanien, och följaktligen får Spanien som hemvist, ska vinsten vid försäljning av

värdepapper beskattas i Spanien. Detta gäller även värdepapper som är införskaffade under tiden som personen bodde i Sverige.

För att utnyttja ”spanska fönstret” vid försäljning av dessa värdepapper behöver personen ha skatterättslig hemviststatus i Spanien enligt skatteavtalet samtidigt som sådan status saknas enligt den spanska interna lagstiftningen.

I uppsatsen har olika tolkningsalternativ kring viktiga definitioner och begrepp i artikel 4 presenterats. Något problematiskt är begreppet ”hemvist” i stater som tillämpar territorialprincipen och dess likställelse med källprincipen.

För att en person ska anses ha skatteavtalsrättsligt hemvist i en stat enligt OECD:s modellavtal anser flertalet författare att personen måste vara skattskyldig i den staten. Många utgår dessutom från att denna skattskyldighet behöver vara en obegränsad sådan. Jag har svårt att se hur en tolkning av artikel 4 kan stipulera ett krav på obegränsad skattskyldighet. Stater som tillämpar territorialprincipen skulle då inte kunna utgöra hemviststater i den bemärkelse som avses i artikel 4 första punkten. En uppdelning av obegränsad skattskyldighet och begränsad skattskyldighet i artikel 4 vid hemvistbedömningen skulle utesluta hemvist för personer i stater som tillämpar territorialprincipen.

Vissa författare hävdar att obegränsad skattskyldighet går att utläsa ur den första meningen i artikel 4 första punkten OECD:s modellavtal genom ett motsatsslut av den andra meningen i artikel 4 första punkten. Jag finner inget stöd för en sådan tolkning av den andra meningen då jag analyserat OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer. Istället för ett krav på obegränsad skattskyldighet skulle skattskyldighetskravet kunna utläsas som ett krav på den mest omfattande beskattningen enligt den ifrågavarande statens interna rätt. Kopplingen att artikel 4 kräver obegränsad

skattskyldighet eftersom det många gånger är rättsföljden av hemvist enligt en stats interna rätt behöver inte nödvändigtvis betyda att det gör det i samtliga fall.

Om en persons klassificering som en ”person med hemvist” i den mening som avses i OECD:s modellavtal inte bestäms av den obegränsade skattskyldigheten i den staten vore ett alternativ att hemvistbedömningen avgörs av personens anknytningsmoment till den ifrågavarande staten. Vid utläsande av ordalydelsen i artikel 4 första punkten instämmer jag till uppfattningen att det måste finnas en koppling mellan skattskyldigheten och ett anknytningsmoment. Vissa författare anser att dessa även måste vara platsrelaterade. Min bedömning av kommentaren till artikel 4 är att den varken stödjer eller talar emot att anknytningsmomenten måste vara platsrelaterade.

Flertalet författare är dessutom eniga om att personen inte behöver utsättas för faktisk beskattning för att kunna tillämpa artikel 4 i OECD:s modellavtal. Som ovan hänvisat anser Vogel att om en person har en personliga anknytningen till en stat som kan leda till att han blir föremål för obegränsad skattskyldighet ska det räcka för att personen ska anses ha hemvist i den staten för fördragsändamål. Personen behöver nödvändigtvis inte erlägga någon skatt.

I RÅ 1996 ref. 84 nådde Regeringsrätten slutsatsen att luxemburgska fonder som var obegränsat skattskyldiga i Luxemburg, men som till följd av undantagsbestämmelser i Luxemburgs interna skatteregler enbart betalade en mycket liten skatt hade skatteavtalsrättslig hemvist i Luxemburg. Enligt Regeringsrätten hindrade denna begränsning av skattskyldigheten inte att fondbolaget hade hemvist i Luxemburg enligt avtalet. Det var tillräckligt att bolaget hade en sådan anknytning till Luxemburg som normalt medförde obegränsad skattskyldighet för bolagsskatt. I rättsfallet är dock bolaget föremål för obegränsad skattskyldighet i Luxemburg men som på grund av

speciallagstiftning inte behöver erlægga mer än en årlig skatt på förmögenhet och en engångsskatt vid bolagsbildningen. Om en analogi från rättsfallet skulle göras till en fysisk person som flyttar till Spanien, hade personen fortfarande behövt vara obegränsat skattskyldig men som på grund av speciallagstiftning i den spanska interna skattelagstiftningen blivit undantagen från skatt.

Som ovan framförts är min slutsats att det inte krävs obegränsad skattskyldighet för att en person ska kunna anses ha hemvist i en avtalsslutande stat enligt OECD:s modellavtal. Kan en person anses ha hemvist i en avtalsslutande stat enligt OECD:s modellavtal om han är begränsat skattskyldig och inte utsätts för någon faktisk beskattning? En uppfattning att en person som utsätts för faktisk beskattning inte behöver vara obegränsat skattskyldig men en person som inte utsätts för faktisk beskattning behöver vara obegränsat skattskyldig vore märklig. Om en person inte behöver vara obegränsat skattskyldig för hemviststatus borde det inte vara av någon betydelse om personen utsätts för faktisk beskattning eller inte. Om Spanien anser att personen har hemvist i dess stat vore ett krav på faktisk beskattning en kränkning av dess interna lagstiftnings suveränitet. Min slutsats är därför att det varken krävs obegränsad skattskyldighet eller faktisk beskattning för att en person ska kunna anses ha hemvist i en stat enligt OECD:s modellavtals.

Ponera att personen inte behöver vara obegränsat skattskyldig eller utsättas för faktisk beskattning från staten för att anses som en person med hemvist enligt OECD:s modellavtal. Den sista frågan, och kanske den mest avgörande, är vad det är som avgör när en person har hemvist i en stat. Vid tolkning av begreppet hemvist finns inte mycket vägledning att hämta från OECD:s modellavtal. OECD:s modellavtal hänvisar i allt väsentligt till den inhemska skatterättsliga definitionen och erbjuder inte mycket av en självständig definition av begreppet. Enligt min mening är också lagtexten ganska tydlig i denna fråga: Vid tillämpningen av detta avtal förstås med

uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” varje person, som enligt *lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller varje annan liknande omständighet*. Denna slutsats verkar doktrinen författare vara relativt eniga om också.

Det är Spaniens interna lagstiftning som bestämmer när personen har skatterättslig hemvist i Spanien. Innan den spanska interna rätten anser detta kommer inte personen att kunna utnyttja artikel 4 i OECD:s modellavtal. När den spanska interna rätten anser att personen har hemvist i dess stat kommer också personen att beskattas.

Den spanska lagen Ley 35/2006 artikel 9.1 lyder: När någon av följande omständigheter föreligger ska den skattskyldige anses ha sitt hemvist på spanskt territorium:

a) När den skattskyldige uppehållit sig i mer än 183 dagar under kalenderåret på spanskt territorium. För att fastställa varaktigheten av denna period ska tillfällig frånvaro medräknas, om inte den skattskyldige kan bevisa sitt hemvist i ett annat land. När det gäller länder eller territorier som betraktas utgöra skatteparadis kan skattemyndigheten kräva bevis för vistelse i detta land eller territorium för 183 dagar under kalenderåret. För att bestämma vistelsetid enligt föregående mening ska tillfälliga vistelser i Spanien som är en följd av ideellt arbete av kulturell eller humanitär karaktär, inte medräknas av den spanska skattemyndigheten.

b) När den skattskyldige, direkt eller indirekt, har sitt huvudsäte eller centrum för sin verksamhet eller sina ekonomiska intressen i Spanien. Om motsatsen inte ska antas har den skattskyldige sin vanliga vistelseort på spanskt territorium när den skattskyldige har minderåriga barn och maken till den skattskyldige, enligt ovanstående kriterier, har sitt hemvist i Spanien.

För att det "spanska fönstret" ska kunna uppkomma måste personen anses ha hemvist i Spanien enligt skatteavtalet mellan Sverige och Spanien, samtidigt som Spaniens interna skatterätt inte anser att personen har hemvist

i Spanien. Personen ska då inte uppfylla Ley 35/2006 artikel 9.1, samtidigt som personen ska uppfylla hemvistrekvisitet i artikel 4 OECD:s modellavtal. Hemvistrekvisitet i artikel 4 OECD:s modellavtal hänvisar till definitionen av skatterättsligt hemvist i den nationella lagstiftningen. För Spaniens vidkommande blir det artikel 9.1 i Ley 35/2006. OECD:s modellavtal har ingen självständig definition av begreppet ”hemvist”. När den spanska interna lagstiftningen fastslår att personen har hemvist i staten kommer personen också att beskattas.

En situation där skatteavtalet mellan Sverige och Spanien anser att personen har hemvist i Spanien samtidigt som den spanska interna lagstiftningen inte anser att personen har det är inte möjlig.

Uttryck i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien ska tolkas sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte. Det vore dessutom underligt om lagstiftarens intentioner var att en person som inte är obegränsat skattskyldig eller är föremål för någon faktisk beskattning kan erhålla hemviststatus i Spanien trots att den spanska interna lagstiftningen inte medger det.

7.2 Spanska fönstret enligt skattenomad

Kan det ”spanska fönstret” uppkomma genom att personen blir en skattenomad?

Målet RÅ 2002 not. 146 handlade om huruvida en fysisk person som vistas utomlands ska visa att han är oinskränkt skattskyldig i annat land för att inte anses oinskränkt skattskyldig i Sverige. De två makarna i fråga var inte obegränsat skattskyldiga i Sverige eller Spanien under någon månads tid. I domen sades dock ingenting om huruvida de hade sålt värdepapper med vinst som Sverige försökte beskatta.

Artikel 13 punkt 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Spanien lyder: Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom som inte hör till kategorierna 1-3

ovan får beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Ett problem som uppstår med ett skattenomadstillstånd är att personen inte har hemvist i någon stat. Enligt artikel 1 i OECD:s modellavtal är avtalet endast tillämpligt på personer som har hemvist i en eller båda avtalsslutande staterna. Artikel 13 ger uttryck för exempt-metoden. Om inte artikel 13 punkt 4 kan utnyttjas kommer Sveriges interna tioårs-regel att fortfarande vara tillämplig. En försäljning av värdepapper i Spanien som är införskaffade under tiden som personen varit bosatt i Sverige kommer därför att kunna beskattas av den svenska staten.

Även om Sveriges tioårs-regel inte skulle ingripa så ser jag inte hur detta tillvägagångssätt skulle kunna benämnas ”spanska fönstret”. Om inte den svenska tioårs-regeln ingriper så kan ett skattenomadstillstånd utnyttjas till vilket land som helst. Själva principen med skattenomadstillståndet är just att inte vara bunden till något land. Detta kräver att personen flyttar runt regelbundet. Ett fenomen som kallas ”spanska fönstret” torde vara mer kopplat till Spanien, annars hade det likväl kunnat benämnas ”globala fönstret”.

7.3 Avslutande synpunkter

Utifrån min frågeställning visade det sig att det inte gick att påvisa att fenomenet ”spanska fönstret” existerar. Mina förhoppningar vid uppsatsens påbörjande var att en skattelucka hade kunnat påvisas. Enligt min mening är det roligare att kunna påvisa existensen av ett fenomen framför bevisningen av en icke existens. Uppsatsen i sig har ändå ett nyhetsvärde, eftersom ämnet, med den frågeställning som här varit i fokus, inte synes ha behandlats tidigare.

Käll- och litteraturförteckning

Källor:

Propositioner

- Prop. 1984/85:175.
- Prop. 1993/94:230.
- Prop. 1999/2000.
- Prop. 2004/05:19.

Övrigt

- Allmän företagsbeskattning (JUDN09), föreläsning 5/9/2016.
- Baekkevold, A., Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 3§, lagkommentarer.
- Citat från Gravelle, P: Tax Treaties: concepts, objectives and types, IBFD (1988).
- Jonsson, Lars: Inkomstskattelag (1999:1229) 3 kap. 3 §, Lexino 2014-01-01, djupa lagkommentarer.

Litteratur:

- Couzin, Robert: *Corporate residence and international taxation*, Nederländerna, IBFD Publications (2002).
- Dahlberg, Mattias: *Internationell beskattning*, tredje upplagan, Lund, Studentlitteratur AB (2012).
- Dahlberg, Mattias: *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Uppsala, Iustus Förlag AB (2000).
- de Graaf, Arnaud., Pötgens, Frank: *Worrying Interpretation of "Liable to Tax": OECD Clarification Would Be Welcome*, Intertax, Kluwer Law International (2011).
- Evers, Jan: *Tolkning av lag och rättsfall*, Malmö, Liber (1981).
- Lang, M., *Taxation of Income in the Hand of Different Taxpayers*, Bulletin for International Taxation, IBFD (2001).

- Lodin, Sven-Olof., Lindencrona, Gustaf., Melz, Peter., Silfverberg, Christer., Simon-Almendal, Teresa: *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, 14e upplagan, Lund, Studentlitteratur 1990 (2013).
- Nelson, Maria: *Utflyttning av aktiebolag - en analys i ljuset av den internationella skatterätten och EU-rätten*: Stockholm, MercuriUS Förlags AB (2010).
- Pelin, Lars: *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, fjärde omarbetade upplagan, Lund, Prose Design & Grafik (2004).
- Pelin, Lars: *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, femte omarbetade upplagan, Lund, Studentlitteratur AB (2011).
- Rasmussen, Mogens: *International Double Taxation*, Nederländerna, Kluwer Law International (2011).
- Sandström, Carl Olof: *Svenska dubbelbeskattningsavtal*, tredje reviderade och aktualiserade upplagan, Stockholm, Handelsbanken och SNS Förlag (1993).
- Shalhav, Sarig: *The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule*, Nederländerna, Intertax, Kluwer Law International (2004).
- van Raad, Kees: *Nondiscrimination in International Tax Law*, Nederländerna, Kluwer Law and Taxation Publishers (1986).
- Vogel, Klaus., Becker, Johannes., Blank, Michael., Cordewener, Prof. Dr Axel., Endres, Daniela., Ismer, Prof. Dr Roland., Kofler, Prof. Dr Georg., Riemer, Katharina., Valta, Dr Matthias., Blank, Dr Alexander., De Broe, Prof. Dr Luc., Dourado, Prof. Dr Ana Paula., Haslehner, Prof. Dr Werner., Kemmeren, Prof. Dr Eric C.C.M., Reimer, Prof. Dr Ekkehart., Rust, Prof. Dr Alexandra., Zembala, Kamilla: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, fjärde upplagan, volym 1, Nederländerna, Kluwer Law International BV (2015).
- Vogel, Klaus., Shannon, Harry A., Doernberg, Richard L., *United states income tax treaties*, Kluwer (1989).
- Wheeler, Joanna: *The Missing Keystones of Income Tax Treaties*, Nederländerna, IBFD (2012).

Elektroniska källor:

- <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>
- <http://www.lifehack.org/articles/lifestyle/would-you-be-a-perpetual-traveler-or-a-world-citizen.html>
- <http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115071/8.pdf>
- <http://www.skatteverket.se/download/18.84f6651040cddb1b480002604/kap01.pdf>
- <http://www.sydkusten.es/sk/202/a/19555/hur-beskattas-kapitalvinster->
- <http://www.taxnomad.com/what-is-a-tax-nomad/>
- <http://www.ub.umu.se/sok/offentligt-tryck/rattspraxis>

Rättsfallsförteckning

- RÅ 1996 ref. 84.
- RÅ 2002 not. 146.