

*Claes Söderström*

# Beskattning av internationella transaktioner

Claes Söderström

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie

**NSFS 10**



# Beskattning av internationella transaktioner

Claes Söderström

En juridisk undersökning om svensk beskattning inom ramen  
för projektet internationella företags beskattning

ALLF 630 81 002  
ISBN 91-85256-09-9 NSFS

Liber distribution  
Förlagsorder  
162 89 STOCKHOLM  
Ordertelefon 08-739 91 30

Graphic Systems AB  
Göteborg 1982

## FÖRORD

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet lät 1975 starta ett samnordiskt forskningsprojekt rörande internationella koncerners beskattning. Syftet med undersökningen har varit dels att kartlägga transaktionsmönstret och transaktionsvolymen vad avser finansströmmar till och från Norden inom olika typer av internationella koncerner, dels att belysa vilka skatteeffekter, som uppkommer i samband härmed. Undersökningen har omfattat utlandsägda i Norden verksamma dotterbolag i internationella koncerner.

I projektet ingår dels en företagsekonomisk undersökning, dels en juridisk undersökning.

Den företagsekonomiska undersökningen består av en enkätundersökning i alla de nordiska länderna omfattande ca 1 000 svarande dotterbolag i internationella koncerner kompletterad med mindre intervjuundersökningar.

Den juridiska undersökningen omfattar en kartläggning av den skatterättsliga behandlingen av olika transaktioner mellan nordiska dotterbolag i internationella koncerner och utomlands belägna koncernföretag.

I forskarlaget för den juridiska undersökningen har ingått advokat Peter Dyhr (Danmark), jur kand Tauno Palotie (Finland), advokat Erik Hirsch (Norge) och advokat Claes Söderström (Sverige).

I denna skrift presenteras den av Claes Söderström utförda svenska juridiska undersökningen.

Sven-Olof Lodin  
professor



# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

## Förord

### I Inledning 1

1. Allmänt 1
2. Det svenska systemet för beskattning av inkomst 5
  - 2.1 Kommunal skattelagen och lagen om statlig inkomstskatt m m 5
  - 2.2 Lindring av dubbelbeskattning 6

### II Begreppsbestämning 15

1. Inledning 15
2. De undersökta betalningstyperna 15
  - 2.1 Utdelning 15
  - 2.2 Ränta 18
  - 2.3 Royalty och andra ersättningar än royalty avseende immateriella tillgångar 18
  - 2.4 Management fees och service fees 19
  - 2.5 Varubetalningar 20
  - 2.6 Lån och kapitaltillskott 20

### III Den skattemässiga behandlingen av transaktioner inom internationella koncerner 22

1. Allmänt om beräkning av inkomst av rörelse, inkomst av kapital samt inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinst) 22
2. Begreppen "oinskränkt skattskyldighet" och "inskränkt skattskyldighet" 29
3. Lindring av dubbelbeskattning 32
4. Inkomstjustering vid transaktioner mellan utländskt och svenskt bolag med intressegemenskap 33
  - 4.1 Inledning 33
  - 4.2 Angående 43 § 1 mom KL 33
  - 4.3 Förbud mot diskriminering 39
5. Beskattning vid de undersökta transaktionerna 40
  - 5.1 Inledning 40
  - 5.2 Betalning till svenskt bolag 43

- 5.2.1 Utdelning 43
  - 5.2.1.1 Betalning mellan svenska bolag 43
  - 5.2.1.2 Betalning från utländskt bolag till svenskt bolag 45
    - 5.2.1.2.1 Ej avtalsland 45
    - 5.2.1.2.2 Avtalsland 47
- 5.2.2 Ränta, royalty, andra betalningar än royalty för immateriella tillgångar, management fees, service fees och varubetalningar 50
  - 5.2.2.1 Betalning mellan svenska bolag 50
    - 5.2.2.1.1 Intäktssidan 50
    - 5.2.2.1.2 Kostnadssidan 51
  - 5.2.2.2 Betalning från utländskt bolag 51
    - 5.2.2.2.1 Ej avtalsland 51
    - 5.2.2.2.2 Avtalsland 52
    - 5.2.2.2.3 Ytterligare om räntebetalningar till Sverige från avtalsland 53
    - 5.2.2.2.4 Ytterligare om royalty till svenska mottagare 56
- 5.2.3 Lån och kapitaltillskott 60
  - 5.2.3.1 Allmänt 60
  - 5.2.3.2 Betalning till svenskt bolag från utländskt bolag 61
    - 5.2.3.2.1 Ej avtalsland 61
    - 5.2.3.2.2 Avtalsland 61
- 5.3 Betalning till utländskt bolag 67
  - 5.3.1 Utdelning 67
    - 5.3.1.1 Ej avtalsland 67
    - 5.3.1.2 Avtalsland 68
  - 5.3.2 Ränta 70
    - 5.3.2.1 Ej avtalsland 70
    - 5.3.2.2 Avtalsland 70
  - 5.3.3 Royalty och andra ersättningar än royalty för immateriella tillgångar 72
    - 5.3.3.1 Ej avtalsland 72
    - 5.3.3.2 Avtalsland 76
  - 5.3.4 Management fees och service fees 78
    - 5.3.4.1 Ej avtalsland 78
    - 5.3.4.2 Avtalsland 79
  - 5.3.5 Varubetalningar 80
  - 5.3.6 Lån och kapitaltillskott 80

IV	Skatteeffekterna vid betalningsgenomströmning	81
V	Betalningssättets skatterättsliga betydelse	84
VI	Skattekontrollen av internationella koncerner	87
	1. Allmänt	87
	2. Taxeringsnämndernas verksamhet	87
	3. Annan kontrollverksamhet	89
VII	Valutaregleringen	92
VIII	Sammanfattande värdering	97

#### Bilagor

Bil 1	Skatteeffekter vid interna transaktioner	103
Bil 2	Skattesatser i vissa stater	126
Bil 3	Svenska dubbelbeskattningsavtal år 1982	134
Bil 4	Svenska dubbelbeskattningsavtal år 1975	136
Bil 5	OECD:s modellavtal, 1977	138

#### Förkortningar 159

Citerad litteratur	161
Citerade rättsfall	163



## I Inledning

### 1. Allmänt

Denna uppsats ingår som en del i det samnordiska forskningsprojekt som Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet inledde år 1975 beträffande beskattningen av internationella koncerner. Avsikten med projektet har varit att undersöka betalningsströmmarna inom internationella koncerner, som har anknytning till något nordiskt land genom ett i Norden inregistrerat dotterbolag, och beskattningseffekterna av sådana transaktioner. Beträffande bakgrunden till projektet se förordet.

Sedan många år har de multinationella företagen varit föremål för debatt både i internationella sammanhang och i de enskilda länderna. På grundval av sådana internationella diskussioner har förordningen 1976:1111 utfärdats. Regeringen ger i förordningen tillkänna att regeringarna i de länder som är medlemmar i OECD den 21 juni 1976 antog en deklaration om internationella investeringar och multinationella företag. Deklarationen innehåller en uppförandekod.

I Sverige liksom i andra länder har också frågan om internationella koncerners prissättning vid handel mellan de enskilda koncernmedlemmarna och företagets beskattning varit föremål för debatt. Jag kan bl a hänvisa till den undersökning statens pris- och kartellnämnd år 1972 gjorde beträffande oljeföretagen samt de diskussioner som har förekommit om att införa ett slags minimiskatt för vissa företag som opererar på den internationella marknaden.<sup>1)</sup>

Det som i detta projekt görs till föremål för undersökning berör de internationella företagens uppförande och beteende såvitt avser företagets organisation, deras betalningsmönster och det därmed sammanhängande beskattningsresultatet.

1) Se Pris- och kartellfrågor 1972 nr 6-7

När de internationella koncernernas beskattning har diskuterats, har intresset i stor utsträckning varit riktat mot företagens internprissättning genom vilken företagen ansetts kunna reglera sin skattebörda.<sup>1)</sup>

Det finns emellertid mycket som talar för att betydelsen av sådan prissättning och möjligheterna att reglera den har överdrivits. Internprissättningen har nämligen en viktig funktion som rapport-, kontroll- och styrmedel för företagsledningen.<sup>2)</sup> Dessa hjälpmedel för beslutsfattandet och planeringen skulle kunna omintetgöras om internprissättningen också skulle ha till uppgift att medföra totalt sett minsta möjliga skatt. Det är möjligt att internationella koncerner i den mån skatteanpassning förekommer kan utnyttja andra metoder än internprissättningen. Vissa undersökningar ger anledning till ett sådant antagande.<sup>3)</sup> Det är tänkbart att internationella koncerner ges en sådan organisation att betalning för utlånat kapital samt ersättning för tillhandahållna tjänster och teknologiskt kunnande betalas från de länder där skattetrycket är högt till de länder där det är lågt.

För undersökningens genomförande har följande hypotes ställts upp: "Den grundläggande strukturen i betalningsvariablerna inom de internationella företagen är given och beroende av ekonomiska basförhållanden, som normalt ej har med beskattningsreglerna att göra. Inom ramen för den givna grundstrukturen har dock företagen möjlighet att välja mellan olika transfereringsformer. Därvid ingår skatteeffekterna som en viktig beslutsvariabel. Om de internationella företagen har skatteminimering som ett av sina mål, bör detta komma till uttryck i deras transaktionsmönster i olika avseenden. Det bör för det första påverka valet av transaktionsform, så att sådana transaktioner som medför låg skattebelastning väljs. Dessutom bör det påverka valet av transaktionsland, antingen på så sätt att inkomsten destinerats till land med lågt skattetryck eller till land varigenom fördelaktig skattebelastning av den transaktionstyp, som är aktuell, uppnås."<sup>4)</sup>

1) Se t ex det betänkande som har lämnats av utredningen om utländska övertaganden av svenska företag, (SOU 1978:73) s 381.

2) Se Sven-Olof Lodin; Internationella företags beskattning; Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets skriftserie Nr 6 s 12 f.

3) Se t ex Duerr-Roach; Organization and Control of International Operations. Conference Board Report No. 597:N.Y. 1973. Även vissa uppgifter i Claes Sandgrens avhandling Patentlicenser, Norstedts förlag 1974, s 10-15, ger visst stöd för antagandet att immateriella rättigheter placeras strategiskt ur skattesynpunkt.

4) Se Sven Olof Lodin, Internationella företags beskattning, Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets skriftserie Nr 6 s 17.

För att genomföra denna undersökning krävs en kartläggning av skattesystemen i de berörda nordiska länderna. En sådan juridisk redogörelse bör dels beskriva skattelagstiftningens uppläggning ur allmän synvinkel och redogöra för hur betalningar till och från utlandet behandlas i allmänhet. Särskild uppmärksamhet bör ägnas den skattemässiga behandlingen av betalningar som äger rum inom internationella koncerner.

Det krävs också en empirisk företagsekonomisk undersökning av de transaktioner som förekommer inom internationella koncerner. En sådan undersökning skall ange vilka transaktioner som förekommer, hur stora de är och mellan vilka länder de företas.

En jämförelse mellan beskrivningen av skattelagstiftningen och resultatet av den företagsekonomiska undersökningen beträffande de faktiskt förekommande betalningsströmmarna bör ge visst underlag för slutsatser om den nyss redovisade hypotesen är korrekt eller inte.

För att vara tjänlig för en sådan jämförelse med den ekonomiska undersökningen skall den juridiska kartläggningen, såvitt avser de enskilda nordiska länderna, ge besked om vad som innefattas i de transaktionstyper som är föremål för undersökningen, dvs utdelning, ränta, royalty, ersättningar för immateriella tillgångar, som inte utgör royalty, management fees, service fees, varubetalningar, lån och tillskott. Redogörelsen för beskattningen vid betalning från en koncernmedlem i ett land till en koncernmedlem i ett annat land bör omfatta både det interna skattesystemet och dess verkningar samt det enskilda landets dubbelbeskattningssystem. Med hänsyn inte minst till dubbelbeskattningsavtalen är det nödvändigt att beskriva vilka skatteeffekter som uppkommer vid betalningsgenomströmning. Med detta uttryck åsyftas betalning från ett land till ett annat land, vilken betalning kanaliseras genom ett tredje land i stället för att verkställas direkt till bolaget i mottagarlandet.

En belysning av betalningssättens skatterättsliga betydelse bör lämnas. Det innebär att huvudprinciperna för tidpunkten för avdragsrättens respektive skattskyldighetens uppkomst skall beskrivas. Det bör således undersökas i vilken utsträckning s k bokslutsdispositioner godtas med avseende på betalningar eller clearing mellan företag i olika länder.

Det enskilda landets system för skattekontroll är också ett viktigt element vilket skall behandlas. Detsamma gäller valutalagstiftningen inte minst med hänsyn till att det skall undersökas om företagen kan ha intresse av att kanalisera betalning mellan två länder genom ett tredje land t ex därför att detta land har ett särskilt väl utbyggt system av dubbelbeskattningsavtal.

Slutligen bör den juridiska granskningen sammanfattas. I en sådan utvärdering skall ställning tas till i vilken utsträckning dubbelbeskattning uppkommer vid

betalningar i internationella sammanhang likaväl som om full skattebefrielse eller underbeskattning förekommer.

Undersökningsår var 1975. De uppgifter som lämnas om svensk lagstiftning hänför sig därför till det året. I fotnoter har uppgifter om nu gällande regler angivits. Ändringar, som har vidtagits senare än november 1981, har inte beaktats.

## 2. Det svenska systemet för beskattning av inkomst

### 2.1 Kommunalbeskattningen och lagen om statlig inkomstskatt m m

Skatt på inkomst tas i Sverige ut av både staten och de enskilda kommunerna. Beräkningsunderlaget, vilket i huvudsak är detsamma för både den kommunala och den statliga inkomstskatten, utgörs av den sammanräknade inkomsten, dvs bruttoinkomster minskade med kostnader. Från de sammanräknade inkomsterna får även skattekostnader av allmänna avdrag verkställas. Därmed avses avdrag för vissa kostnader som inte kan hänföras till något av de olika inkomstlagen. Vid taxering till statlig inkomstskatt får bl a aktiebolag dra av påförd kommunalbeskattning som allmänt avdrag (4 § SIS).

För denna undersökning är det närmast bestämmelserna för beräkning av inkomst av rörelse för bolag som är intressant. Svenska aktiebolag, dvs aktiebolag registrerade hos Patent- och registreringsverket, är skattskyldiga för all inkomst, oavsett om den härrör från Sverige eller utlandet. Om bolaget i fråga helt eller delvis ägs av intressenter bosatta i utlandet eller av utländska bolag saknar i princip betydelse. Utländska aktiebolag, dvs aktiebolag som inte är registrerade vid Patent- och registreringsverket, är skattskyldiga i Sverige för inkomst av fastighet som är belägen i Sverige och inkomst av rörelse som bedrivs här. Skattskyldighet föreligger också för realisationsvinst som har uppkommit i samband med avyttring av svensk fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse.

Vid bedömning av om utländskt bolag skall kunna beskattas för rörelseinkomst har det i praxis ställts upp ett krav på att fast driftställe finns i Sverige. Detta innebär, att ett högre krav på anknytning till Sverige än blott att rörelse har bedrivits här tillämpas för att beskattning skall kunna verkställas här. Denna förutsättning kan för övrigt sägas ha blivit fastslagen i dubbelbeskattningsavtal som Sverige slutit med andra länder.

Såsom nyss har påpekats innebär det svenska bolagsbeskattningssystemet att skatten beräknas på nettointäkten.

Skattepliktig intäkt utgörs av vad som har kommit rörelseidkaren till godo, t ex vad som influtit i pengar. Svenskt bolag, som uppburit betalning i form av någon av de undersökta betalningstyperna, är skattskyldigt för det mottagna beloppet. Undantagna från skatteplikt är lån och tillskott samt utdelning på aktier, som inte utgör kapitalplacering. Med kapitalplacering avses en finansiell investering som inte innebär att ägaren deltar i skötseln av det bolag i vilket

han har aktierna.<sup>1)</sup>

Utländskt bolag, som utan att bedriva rörelse i Sverige erhåller betalning från Sverige, är skattskyldigt för belopp som har uppburits i form av royalty och periodisk ersättning för upplåtelse av immateriella tillgångar. I dessa fall anses det utländska bolaget ha bedrivit rörelse i Sverige.

Skatt på utdelning från Sverige till mottagare med hemvist i utlandet tas ut genom en källskatt på 30%. I dubbelbeskattningsavtal kan emellertid lägre procentsats föreskrivas. Övriga betalningar är fria från skatt i Sverige. Skattskyldighet föreligger i de fallen normalt i mottagarens hemviststat.

Vid beräkning av skattepliktig inkomst medges avdrag för alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. Denna grundläggande bestämmelse, som finns i 20 § KL, gäller både för svenska och utländska bolag. Allt som är att betrakta som driftkostnad får dras av. På denna grund medges avdrag för alla de undersökta betalningstyperna utom verkställd utdelning, utbetalda aktieägartillskott och lån. Avdrag kan emellertid medges för viss utdelning på nyemitterade aktier enligt särskilda bestämmelser.<sup>2)</sup>

## 2.2 Lindring av dubbelbeskattning

### Interna regler

I de fall dubbelbeskattningsavtal inte föreligger mellan Sverige och det land från vilket betalning härrör kan mottagare, som har hemvist i Sverige, få lindring med tillämpning av unilaterala regler. Motsvarande gäller för sådan skatt som inte omfattas av gällande dubbelbeskattningsavtal.

Enligt 20 § KL kan utländsk skatt sålunda dras av som kostnad vid beräkning av skattepliktig inkomst. Bestämmelsen tillämpas också inom ramen för den statliga inkomstbeskattningen.

- 1) Av enkelhetsskäl har gränsen mellan kapitalplacering och direktinvestering bestämts till 25% av röstetalet i det bolag i vilket aktierna innehas. (Se anvisningspunkten 1 till 54 § KL, vilken emellertid ändrats genom lagstiftning under riksmötet 1978/79:SFS 1979:618, prop 1978/79:210, SkU 1978/79:57 rskr 1978/79:389. Ändringarna är huvudsakligen redaktionella, bl a har själva uttrycket kapitalplaceringsaktie utmönstrats.
- 2) I tilläggsdirektiv (1980:10) till kapitalvinstkommittén (1979:05) ifrågasätts en förhållandevis genomgripande ändring av det svenska systemet för beskattning av bolagsinkomster och utdelningar. - Se även s 40 fotnot 1.

I stället för att dra av utländsk skatt som kostnad kan skattskyldig med hemvist i Sverige begära avdrag för utländsk statlig eller delstatlig skatt vid beräkning av svensk statlig inkomstskatt (intern avräkning). Bestämmelserna har tagits in i 24-28 §§ SIS.

Båda dessa unilaterala metoder för lindring av dubbelbeskattning förutsätter att den utländska skatten hänför sig till inkomst som har förvärvats från källa i det andra landet. Om denna förutsättning inte är uppfylld medges inte avdrag respektive avräkning.

### Dubbelbeskattningsavtal

Sverige har träffat avtal med ett stort antal länder för undvikande av juridisk dubbelbeskattning.<sup>1) 2)</sup>

Bestämmelserna i sådana avtal har betydelse för beskattningseffekterna både för svenska och utländska bolag. I avtal kan bl a föreskrivas:

- a) att viss inkomst endast skall beskattas i den ena av två avtalsslutande stater (exemption)
- b) att båda staterna får beskatta inkomsten men att skatt erlagd i den ena staten skall dras av från skatt på samma inkomst i den andra staten (avräkning), eller
- c) att skatten i den ena staten får tas ut med högst viss angiven procent-sats.

- 1) Med juridisk dubbelbeskattning avses enligt Sandström s 27 fall då en och samma person eller ett och samma skatteobjekt på grund av skatteanspråk från olika stater blir föremål för hårdare sammanlagd beskattning än vad som skulle blivit fallet om under i övrigt lika förhållanden personen eller skatteobjektet beskattats i endast en av staterna. - Beskrivningen avser, som Tolstoy påpekat i Svensk skattetidning 1974 s 496 ff närmast internationell merbeskattning. Normalt undanröjs eller lindras endast ren dubbelbeskattning i Sverige. Ett undantag från denna restriktiva princip utgör emellertid den rullande avräkning som medges det svenska gruvföretaget LKAB enligt det särskilda dubbelbeskattningsavtal som träffats mellan Sverige och Norge för att dela beskattningsrätten till LKAB-inkomster. Se art 2:3 jämförd med art 1 och 2:1-2 i bil 1 till SFS 1979:26. - Regeringen har vid sammanträde den 24 september 1981 bemyndigat chefen för budgetdepartementet att tillkalla en särskild utredare för att göra en översyn av avräkningsregler och därmed sammanhängande internationella skattefrågor. Se direktiv 1981:60.
- 2) Beträffande avtalsländer se bil 3 och 4.

Vid transaktioner mellan skattskyldiga med hemvist i skilda länder kan i vissa fall ske dubbelbeskattning uppkomma. Av den tabell som har tagits in i slutet av detta avsnitt framgår översiktligt, vilka beskattningseffekter som normalt inträder vid de undersökta transaktionerna, i de fall avtalsparterna har hemvist i olika länder.

I fråga om de transaktionstyper som är föremål för undersökning inom projektet är det särskilt utdelning, ränta och royalty som kan bli föremål för dubbelbeskattning.

Förutom regler avsedda att lindra eller undanröja dubbelbeskattning innehåller avtalen bl a bestämmelser om utbyte av upplysningar mellan skattemyndigheterna i de avtalsslutande länderna avsedda att förhindra skatteflykt.

De avtal Sverige har ingått med andra länder är uppbyggda kring två metoder för lindring eller undanröjande av dubbelbeskattningen. Den ena kallas exemptionsmetoden. Den andra kallas credit of tax metoden eller avräkningsmetoden. Det förekommer att de två avtalsslutande staterna tillämpar olika metoder för att undanröja dubbelbeskattning; se t ex de svenska avtalen med Schweiz (art 25 §§ 1 och 6) och Amerikas Förenta Stater /art XIV a) och b) (1)/.<sup>1)</sup>

#### Exemptionsavtal

Om man bortser från avtalens regler om definitioner etc. kan man säga att avtal uppbyggda med exemptionsmetoden som grundprincip är konstruerade på följande sätt.

För de skilda inkomstlagen såsom inkomst av fastighet, rörelse, utdelning, ränta, royalty etc. föreskriver avtalet att inkomsten i fråga endast beskattas antingen i den stat från vilken den härrör eller i den stat i vilken mottagaren har hemvist. Genom detta förfarande uppnår man att taxering eller motsvarande endast verkställs i den ena staten. Även i de avtal som är grundade på exemptionsmetoden behandlas emellertid vissa intäkter enligt avräkningsmetoden. Det gäller vanligen för utdelning, ränta och royalty.

Två intressanta varianter på exemptionsmetoden förekommer. Den ena kallas exemption med progression och innebär att den stat i vilken inkomsttagaren har hemvist får beakta inkomsten från utlandet, trots att inkomsten inte får beskattas i hemviststaten. Denna metod tillämpas i de svenska exemptionsavtalen.

1) Avtalen har fogats som bilaga 1 till SFS 1966:554 och SFS 1965:38.

Den andra varianten på exemptionsmetoden ger delvis samma effekt som exemption med progression. Exempel på denna metod förekommer i det svensk-finska och det svensk-danska dubbelbeskattningsavtalen.<sup>1)</sup> Dessa avtal är visserligen grundade på avräkningsmetoden som huvudmetod men exemptionsmetoden används för vissa slag av inkomster. Detta alternativ innebär för svensk del att Sverige får taxera person med hemvist här i riket för inkomst som är undantagen från svensk beskattning enligt avtalet. Från svensk skatt skall emellertid avdrag medges med ett belopp vilket står i samma förhållande till svensk skatt på hela inkomsten som den inkomst som inte får beskattas i Sverige har till den skattskyldiges hela inkomst.<sup>2)</sup>

#### Avräkningsmetod

Avräkningsmetoden är - förutom att den förekommer i vissa exemptionsavtal - huvudmetod i alla dubbelbeskattningsavtal, som Sverige har ingått fr o m år 1965. Metoden innebär att inkomst, som upp bärs av en person med hemvist i den ena staten från källa i den andra staten, alltid får beskattas åtminstone i hemviststaten, dvs den stat där den som förvärvar inkomsten har hemvist. Denna stat skall emellertid från den skatt som debiteras där dra av den utländska skatt som i enlighet med avtalets regler om de särskilda inkomstslagen har debiterats i den stat från vilken inkomsten härrör (källstaten).

Från hemviststatens synpunkt innebär avräkningsmetoden att skatten på inkomster från utlandet aldrig kan bli lägre än hemviststatens skatt på sådan inkomst.

1) Avtalen har fogats som bilaga 1 till SFS 1977:812 och SFS 1974:27.

2) I vissa tidigare utfärdade anvisningar till metodartikeln i svenska dubbelbeskattningsavtal beräknades nedsättningsbeloppet till så stor del av den svenska skatt som skulle ha debiterats enligt interna regler och som motsvarade förhållandet mellan den undantagna inkomsten och den sammanräknade inkomsten. Genom förordningar som utkom från trycket den 23 oktober 1979 (SFS 1979:833-839) föreskrivs numera att avdragsbeloppet skall beräknas med hänsyn till förhållandet mellan den undantagna inkomsten och den beskattningsbara inkomsten. - Detta är förmånligare för den skattskyldige. Bakgrunden till ändringen är att det i själva verket har saknats fullt lagstöd för den tidigare tillämpade beräkningen av nedsättningsbeloppet. - Det kan i detta sammanhang inskjutas att avdraget från statlig inkomstskatt vid tillämpning av avräkningsmetoden beräknas till ett belopp som motsvarar skatten på den utländska inkomsten, dock högst ett belopp som uppgår till en andel av den svenska skatten motsvarande förhållandet mellan den utländska inkomsten och den svenska sammanräknade inkomsten.

Det beror på följande förhållande. Eftersom all inkomst som tillflyter någon med hemvist i t ex Sverige, oavsett om inkomsten härrör från Sverige eller utlandet, vid tillämpning av avräkningsmetoden skall beskattas i Sverige kan den totala skatten inte bestämmas till lägre belopp än den svenska skatten.<sup>1)</sup> Om skatten i utlandet är högre än den genomsnittliga svenska skatten, tillkommer utöver den svenska skatten skillnaden mellan den utländska skatten och den svenska skatten på inkomsten.<sup>2)</sup>

Om den genomsnittliga utländska skatten är lika hög som motsvarande svenska skatt utgår visserligen ingen skatt i Sverige men den totala skattebelastningen motsvarar den svenska skatten på inkomsten. Om den utländska skatten åter är lägre än den svenska skatten medges avdrag endast för den utländska skatt som har debiterats.

- 1) Om avdrag medges med ett belopp som överstiger den genomsnittliga inhemska skatten brukar man benämna metoden "full credit". Sådan avräkning tycks medges endast i ett fall i Sverige, nämligen sjöfartsinkomst som beskattas i Pakistan. (art. 16 § 2 i bil 1 till SFS 1959:57).
- 2) Avräkning för utländsk skatt medges inte heller med högre belopp än den skatt den andra staten enligt avtalet med Sverige har varit berättigad att påföra. Det framgår av regeringsrättens dom i RÅ 1979 1:47 beträffande ESAB AB. - Det svenska bolaget hade erlagt skatt på inkomster i form av royalty från Brasilien och Spanien med 1 470 499 kr respektive 1 657 941 kr. Skatten hade erlagts med belopp som översteg vad dessa två stater enligt avtalen med Sverige var berättigade att ta ut i form av skatt på licensinkomsterna. Regeringsrätten fann att dubbelbeskattningsavtalen med Brasilien och Spanien föreskrev att dessa länder inte fick ta ut skatt beräknade efter högre procentsatser än 15 respektive 5% på inkomsternas bruttobelopp. Bolaget kunde därför inte medges avräkning för den överskjutande delen.  
- I sådana fall kan regeringen emellertid med stöd av 23 § SIS, därest ömmande omständigheter eller eljest synnerliga skäl föreligger, förordna om att statlig inkomstskatt efterskänkes. Först söker man emellertid förmå den andra staten att inom ramen för en ömsesidig överenskommelse återbetala för mycket uttagen skatt. Se art 25 i bil 1 till SFS 1975:1427 och art XXVI i bil 1 till SFS 1977:75.

## Matching credit

En variant på avräkningsmetoden är den s k matching credit metoden, vilken Sverige tillämpar i förhållande till främst stater i tredje världen. Den innebär att skattskyldig, som har uppburit inkomst från annan stat, medges avdrag för skattebelopp som överstiger den skatt som faktiskt har tagits ut i den andra staten. Bakgrunden till metoden är följande. I vissa länder medges skattelättnader i syfte att stimulera ekonomisk verksamhet eller att attrahera företag till mindre utvecklade områden. För att denna förmån skall komma utländska företag till godo och inte dessa företags hemviststater fordras att avräkning medges med högre belopp än den faktiskt uttagna skatten. - I avtal grundade på exemptionsmetoden är denna metod för avräkning av icke erlagd skatt i allmänhet inte nödvändig, eftersom inkomst med källa i utlandet är undantagen från beskattning i hemviststaten. Beträffande kapitalintäkter kan den emellertid behövas. Sådana intäkter får nämligen, som påpekats ovan, beskattas i båda de avtalsslutande staterna.

## De skilda metodernas effekter

Av redogörelsen framgår sålunda att avräkningsmetoden generellt är oförmånligare för den skattskyldige än exemptionsmetoden, eftersom avräkningsmetoden innebär att skatt motsvarande den svenska skatten alltid skall tas ut.

Exemptionsmetoden däremot kan leda till att den skattskyldige belastas med lägre sammanlagd skatt än som skulle ha varit fallet om inkomsten i sin helhet hade härrört från Sverige. Denna situation uppkommer när inkomsten har källa i ett land, vilket har lägre skatt än skatten i Sverige. - Det kan påpekas att avräkningsmetoden anses mer komplicerad att tillämpa än exemptionsmetoden.

Mot bakgrund av den nu lämnade presentationen är skatteeffekterna för de undersökta betalningstyperna i huvudsak följande. Management fees, service fees, och varubetalningar beskattas i allmänhet endast i den stat där det mottagande bolaget är registrerat. - Huvudbestämmelserna om avdragsrätt för det betalande bolaget regleras i andra författningar än avtalen.

Utdelning, ränta, royalty och ersättningar avseende immateriella tillgångar, oavsett om ersättningen utgör royalty, får ofta beskattas som inkomst för det mottagande bolaget både i den stat där detta bolag är inregistrerat och i den stat där det utbetalande bolaget är inregistrerat. Beskattningen i sistnämnda stat är i allmänhet begränsad till viss del av utbetalningen. - Rätten till avdrag för kostnaden regleras också i dessa fall i andra författningar än avtalen.

Lån och tillskott berörs inte i avtal.

Beskattningseffekterna av transaktioner beträffande de undersökta betalningstyperna kan översiktligt åskådliggöras genom den tabell som har tagits in i slutet av detta avsnitt.

Avtalssystemet kan i begränsad omfattning leda till frihet från skattskyldighet både i Sverige och i det land till vilket betalning sker resp från vilket betalning härrör. En sådan situation uppkommer t ex om det i ett avtal baserat på exemptionsmetoden föreskrivs att ränta från svenskt bolag endast får beskattas här i riket. Sverige beskattar nämligen inte utländsk mottagare för inkomst av kapital även om inkomsten har källa här i riket. I vissa fall är underbeskattning förutsedd. Det gäller t ex rörelseinkomst för vilken Sverige medger s k matching credit, dvs avräkning för skatt som inte har tagits ut i den stat från vilken inkomsten härrör.

Tabell	Utbetaln. från bolag i Sverige		Utbetaln. från bolag i utlandet	
	Utbetalande svenskt bolag	Mottagande utländskt bolag	Mottagande svenskt bolag	Utbetalande utländskt bolag
Utdelning	ej avdrag i normalfallet	källskatt (kupongskatt) skattskyldighet i Sverige eventuellt reducerad	skattskyldighet i Sverige och utlandet; skattefritt i Sverige om rörelseaktier	-
Ränta	avdrag	beskattas ej i Sverige	skattskyldighet i Sverige och utlandet	avdrag i hemlandet <sup>1)</sup>
Royalty	avdrag	skattskyldighet i Sverige ev reducerad.	skattskyldighet i Sverige och utlandet	avdrag i hemlandet <sup>1)</sup>
Annan ersättning än royalt avseende immateriell tillgång	avdrag	a) skattskyldighet i Sverige ev reducerad b) engångsbelopp beskattas ej	skattskyldighet i Sverige och utlandet	avdrag i hemlandet
Management fees	avdrag	beskattas ej i Sverige	skattskyldighet i Sverige	avdrag i hemlandet
Service fees	avdrag	beskattas ej i Sverige	skattskyldighet i Sverige	avdrag i hemlandet
Varubetalning	avdrag	beskattas ej i Sverige	skattskyldighet i Sverige	avdrag i hemlandet
Aktieägar-tillskott				
a) utgivet av det svenska bolaget; mottaget av det utl bol	ej avdrag	beskattas ej i Sverige	-	-
b) mottaget av det sv bol utgivet av det utl bol	-	-	beskattas ej	-

<sup>1)</sup> Den effekt som har angivits i denna kolumn är den som vanligtvis förekommer. Undantag finns. I sydamerikanska stater t ex är rätten till avdrag begränsad inom koncernen.

Tabell	Utbetaln. från bolag i Sverige		Utbetaln. från bolag i utlandet	
	Utbetalande svenskt bolag	Mottagande utländskt bolag	Mottagande svenskt bolag	Utbetalande utländskt bolag
Lån				
a) utgivet av det sv bol; mottaget av det utl bol	ej avdrag	beskattas ej	-	-
b) mottaget av det sv bol; utgivet av det utl bol	-	-	beskattas ej	-

## II Begreppsbestämning

### 1. Inledning

Detta kapitel och det följande är de centrala i den juridiska undersökningen. Detta gäller särskilt frågan om den skattemässiga behandlingen av transaktioner inom internationella koncerner.

Beskrivningen av de typer av transaktioner som skall göras till föremål för undersökningen kan variera dels mellan de skilda länderna, dels mellan skilda dubbelbeskattningsavtal och dels inom ramen för samma avtal beroende på vilket land som är utbetalarland och vilket som är mottagarland. Det kan också tilläggas, att huvudregeln i Sverige visserligen är att inkomstskatt skall träffa allt som kommer rörelseidkare till godo och att avdrag skall medges för kostnader för att förvärva intäkterna eller behålla dem, men att avvikande regler gäller för vissa intäkter och kostnader. Sålunda förekommer det att t ex utdelningsinkomster är frikallade från skatteplikt. Avdrag medges inte för alla kostnader. För undersökningsperioden rådde t ex en begränsning i rätten till avdrag för ränta på kapital som lånats för att förvärva aktier. Skilda beskattningsregler tillämpas också vid beskattning i Sverige beroende på vad slags betalning en mottagare i utlandet förvärvar från Sverige.

Det som har sagts nu motiverar en beskrivning av de skilda betalningstyper som skall behandlas inom ramen för denna undersökning.

### 2. De undersökta betalningstyperna

#### 2.1 Utdelning

Som utdelning behandlas beslutad utdelning. Överföringen kan avse annan egendom än pengar.<sup>1)</sup>

Även förmögenhetsöverföring, som verkställs i annat fall än efter beslut om utdelning och som görs till förmån för aktieägarna, kan emellertid behandlas som utdelning i beskattningssammanhang om den verkställs utan motprestation. Hit hör förtäckt utdelning i form av förmånlig prissättning på varor och tjänster liksom annan betalning till företag med vilket det utbetalande företaget är i intresse-gemenskap i de fall betalningen sker utan marknadsmässigt vederlag.

<sup>1)</sup> I RSV/FB Dt 1980:6 verkställdes utdelningen genom att ett svenskt bolag överförde aktier i ett annat bolag till sitt norska moderbolag.

Som exempel kan nämnas det fall då ett utländskt moderbolag betingar sig vara eller tjänst utan att betala marknadsmässig ersättning eller det fall då motsvarande åtgärd tillämpas i förhållande till annat utländskt koncernbolag än moderbolaget.<sup>1)</sup>

Typiskt för utdelning är att den sker vederlagsfritt eller i vart fall utan fullt vederlag. Härav följer att belopp som utbetalas till aktieägare på grund av beslut om nedsättning av aktiekapitalet inte kan utgöra utdelning.<sup>2)</sup> Inte heller belopp som utbetalas under pågående likvidation kan utgöra utdelning.<sup>3)</sup>

Betalning i form av gåva till aktieägare anses överhuvudtaget inte kunna ske. Har bolagsstämman beslutat om sådan gåva torde beloppet i fråga vara att hänföra till utdelning.<sup>4)</sup>

Enligt svensk rätt - till skillnad från vissa utländska rättssystem - innebär inte fondemission att aktieägaren anses ha erhållit utdelning. Värdet på de aktier som i samband med en fondemission tilldelas aktieägarna utgör således inte skattepliktig utdelning. Det hänger bl a samman med att fondemissionen enligt svenskt betraktelsesätt inte medför att aktieägarens förmögenhet ökas, eftersom fondemissionen endast innebär att de disponibla vinstmedel som bokförts på passivsidan på skuldkonto med rubrik "Disponibla vinstmedel" förs över till passivsidan på konto rubricerat "Aktiekapital".

- 1) Såsom förtäckt utdelning behandlas även andra transaktioner, vars innebörd är att bolag företar rättshandling till förmån för ägaren utan att få vederlag. Av NJA 1980 s 311 framgår att utdelning föreligger, när ägare av bolag i samband med försäljning av bolaget till ny ägare betingar sig säkerhet för köpeskillingen i form av inteckningar i bolagets fasta egendom och förlagsinteckningar i dess rörelse. Den nye ägaren ansågs vara mottagare av förmånen.
- 2) Se ABL 6 kap.
- 3) Jfr prop 1975:103 s 499 - I beskattningssammanhang kan undantagsvis belopp som betalas till aktieägare under pågående likvidation behandlas som utdelning. Se GRS del I s 465 och RÅ 1932 ref 35.
- 4) Jfr Rodhe, Aktiebolagsrätt enligt 1944 års lag om aktiebolag, 1961, s 81. Där anförs att vederlagsfri överföring till aktieägare som klätts i annan juridisk form än utdelning brukar betecknas förtäckt utdelning. Beträffande gåva från aktiebolag se ABL 12 kap 6 §, som innehåller regler om gåva till allmännyttigt ändamål. I Aktiebolagsrätt enligt 1975 års aktiebolagslag, 8:e uppl s 88 anförs Rodhe att förtäckt utdelning föreligger, när ena ledet i transaktionen avviker från det marknadsmässiga värdet av det andra ledet.

Denna förklaring är emellertid inte helt tillfyllest. Det bör också noteras att fondemission är ett institut som regleras i aktiebolagslagen.<sup>1)</sup>

Inkomst på grund av att utskiftat belopp från utländskt bolag överstiger tillskjutet belopp anses enligt svensk rätt inte heller som utdelning. Sådan inkomst kan däremot beskattas enligt reglerna beträffande tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinst), under förutsättning att den mottagna inkomsten överstiger vad som tillskjutits. Om inkomst i sådant fall i det land från vilket den härrör enligt ett mellan Sverige och landet i fråga gällande avtal klassificeras som t ex utdelning är det inte uteslutet att inkomsten vid tillämpning av avtalet även för svenskt vidkommande måste behandlas enligt bestämmelserna om utdelning. Bakgrunden till detta är att avtalen genomgående föreskriver att uttryck, som inte har definierats, skall ges den tolkning som uttrycket har enligt

1) I sitt arbete Aktiebolagens finansieringsformer s 39 fotnot 44 och 45 påpekar Nils Mattsson bl a att det råder en grundläggande skillnad mellan fondemission enligt ABL och överföring från disponibla vinstmedel till insatskonto i ekonomisk förening. I RÅ 1954 not fi 1162 prövades frågan om beskattning av överföring av medel från reservfond hos ekonomisk förening till delägarens insatskonto. Av domen kan utläsas att regeringsrätten fann att sådan överföring skall anses innebära, dels att en utdelning verkställs och dels att delägaren verkställer en motsvarande betalning till insatskontot. Mattsson framhåller att taxeringsintendenten i målet påpekade skillnaden mellan de civilrättsliga bestämmelserna i aktiebolagslagen och motsvarande bestämmelser om ekonomiska föreningar.

Beträffande denna skillnad kan följande påpekas. Beskattning av inkomst från bolag sker i två led, nämligen hos bolaget för dess inkomst och hos aktieägaren. Sistnämnda beskattning verkställs i form av utdelningsbeskattning hos aktieägaren, utskiftningsbeskattning hos bolaget eller slutligen ersättningsbeskattning hos bolaget i de fall fåmansbolag förvaltar fastigheter eller värdepapper eller liknande slag av lös egendom och underlåter att dela ut fonderade vinstmedel i rimlig mån.

Hos de ekonomiska föreningarna finns däremot inte samma specialiserade beskattningssystem. Även här är visserligen beskattningen en tvåledsskatt, nämligen hos föreningen för inkomst och hos delägaren för utdelning men det sker inte någon uppdelning av inkomst, som tillförs andelsägaren, i form av utdelning och utskiftning. - I betänkandet Kooperationen och samhället (SOU 1981:60) har det föreslagits att enkel beskattning skall gälla för insatsränta som förs över till medlemsinsats.

lagstiftning om sådana skatter som omfattas av avtalet i den tillämplande staten samt att man vid olika tolkning i de berörda staterna bör söka ledning av lagstiftningen i den stat till vilken uttrycket har den starkaste anknytningen.<sup>1)</sup>

## 2.2 Räkta

Med ränta avses kostnad för lånat kapital som gäldenären erlägger till borgenären i form av periodiska betalningar, vars storlek står i överenskommet förhållande till kapitalet. Den omständigheten att ersättningens storlek förändras automatiskt eller genom särskilt beslut förändrar inte dess karaktär av avdragsgill kapitalkostnad. Såsom sådan kostnad behandlas också indextillägg på lånat kapital.<sup>2)</sup> Även utbetalning på grund av vinstandelsbevis kan under vissa förutsättningar behandlas som ränta.<sup>3)</sup> Det förhållandet att en del av priset för viss vara motsvaras av räntekostnad för säljaren innebär däremot inte att förvärvaren anses ha erlagt ränta.

## 2.3 Royalty och andra ersättningar än royalty avseende immateriella tillgångar

Termen "royalty" härrör från England och betecknade ursprungligen ersättning som erlades till ägare av gruva eller till författare. Ersättningen utgick i förhållande till kvantiteten bruten malm eller antalet producerade enheter eller försålda exemplar.<sup>4)</sup> Enligt svenska beskattningsregler anses royalty utgöra en periodvis utgående ersättning som nyttjare av rättighet erlägger till upplåtaren om betalningens storlek varierar med hänsyn till graden av utnyttjandet.

1) Jfr Skattenytt 1973 s 537 och RRR R78 1:22. - Detta motsägs inte heller av utgången i RSV/FB Dt 1978:21. Regeringsrättens domskäl ger tvärtom visst stöd för påståendet.

2) Se RÅ 1943 ref 19 och MRN 1953:5:4.

3) Se 41 C § KL.

4) KGA Sandström, Beskattning av inkomst av rörelse s 213.

Royalty kan undantagsvis avse ersättning för annat än upplåtelse av rättighet.<sup>1)</sup> Till "andra ersättningar än royalty avseende immateriella tillgångar" kan bl a hänföras engångsbetalningar eller betalningar med fasta belopp. - Uttrycket royalty kan enligt svensk beskattningsrätt endast omfatta periodiska betalningar.<sup>2)</sup> På denna punkt skiljer sig uttrycket från royalty enligt den definition som lämnas i artikel 12:2 i OECD:s modellavtal.

#### 2.4 Management fees och service fees

Management fees och service fees inom koncerner torde normalt avse betalning för att täcka vissa gemensamma kostnader för företagsledning, bokföring, internrevision, forskning, utbildning och andra koncerninterna tjänster. Någon entydig beskrivning av vad som kommer i fråga går inte att ange närmare.<sup>3)</sup>

Av det i föregående avsnitt åberopade rättsfallet RÅ 1957 ref 1 framgår att royalty kan föreligga inte endast vid upplåtelse av rättigheter utan även vid överlåtelse av förmögenhetstillgångar, förutsatt att ersättningen ställts i relation till t ex omsättning, vinst eller liknande. Mot bakgrund av detta är det inte otänkbart att även sådan ersättning som nämns i detta avsnitt skulle

1) Jfr RÅ 1957 ref 1 där även ersättning för aktier ansågs utgöra royalty.

2) Se sid 74 f.

3) Uttrycken management fees och service fees finns inte särskilt angivna i KL och SIS. Däremot nämns management fees i de svenska dubbelbeskattningsavtalen med Tanzania (SFS 1977:580) (art 14) och Kenya (SFS 1974:69) (art XI). Båda avtalen innehåller regler om "management or professional fees". I dessa avtal har uttrycken en vid denotation. De avser i princip varje slag av ersättning för utövande av fritt yrke. Dessutom omfattar de viss ersättning, vilken skulle ha hänförts till inkomstslaget rörelse enligt avtalen i fråga, om bestämmelsen saknats.

Uttrycket management fees såsom det definierats i dessa dubbelbeskattningsavtal är emellertid mindre intressant i detta sammanhang, eftersom det är betalningar mellan koncernmedlemmar som skall undersökas närmare här. Det är i och för sig inte omöjligt att de betalningar som nämns i avtalen mellan å ena sidan Sverige och å andra sidan Tanzania resp Kenya förekommer inom en koncern, men det är inte i sådana sammanhang dessa betalningar, med den definition de givits i nämnda avtal, typiskt förekommer.

kunna rubriceras som royalty om ersättningen utgår periodiskt och om dess storlek skall bestämmas med hänsyn till omsättning eller liknande. Oavsett om ersättningen betraktas som royalty eller inte omfattas uttrycket emellertid av den överordnade beteckningen inkomst av rörelse i de fall som är föremål för undersökningen.

Uttrycken management fees och service fees torde inte sällan avse också något annat än rena prestationsersättningar. Ibland är det nämligen inte möjligt att bestämma ett för berörda parter godtagbart pris på tjänster inom en koncern. Även om detta vore möjligt skulle det erbjuda administrativa svårigheter. Därför anses det emellanåt lämpligt att moderbolaget debiterar dotterbolagen en såsom management fee eller service fee angiven kostnad, vilken står i visst förhållande till t ex dotterbolagets omsättning eller dess inköp från moderbolaget. Sådan debitering kan i vissa fall innehålla ett element som avviker från vad beskattningsmyndigheterna kan godta som prestationsersättning. Till den överskjutande delen utgör betalningen då förtäckt utdelning.

En annan förekommande metod för att bestämma management fees och service fees är att göra en schablonmässig uppdelning på koncernmedlemmarna av de totala kostnaderna för forskning och utveckling m m.

## 2.5 Varubetalningar

Med varubetalningar avses utgifter som köparen erlägger för tillgångar, som förs i handel av säljaren.

## 2.6 Lån och kapitaltillskott

Dessa termer omfattar medel som ställs till mottagarens förfogande vare sig skyldighet att återbetala eller inte har avtalats. Enligt svensk rätt finns inte grund att behandla sådana betalningar på annat sätt än vad parterna själva avtalat. Möjlighet finns alltså i princip inte att i visst fall behandla lån,

vilket ställts till bolagets förfogande, som aktietillskott, oavsett om lånet är mycket långfristigt och löper med låg ränta.<sup>1)</sup>

Eftersom det emellertid existerar mellanformer mellan lån och tillskott är man inte bunden av hur parterna rubricerat en viss transaktion. Man får i stället kvalificera avtalet med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet. Är det således helt klart att återbetalning av ett som lån betecknat tillskott inte kommer i fråga och att räntan skall betalas endast i den mån företaget visar vinst, är det måhända inte oberättigat att ifrågasätta om inte betalningar, som betecknats som ränta, i stället utgör förtäckt utdelning för vilka avdrag inte skall medges.

Om beskattningskrav i sådant fall skulle riktas mot den utländska mottagaren i form av yrkande om kupongskatt enligt 26 § kupongskattelagen bör detta bolag i vissa fall kunna invända att utbetalningen utgör hemtagning av tidigare lämnat aktietillskott för vilket någon kupongskatt inte skall erläggas.

Oavsett vilka typer av betalningar som i dessa fall bör betecknas som avdragsgill kapitalkostnad i form av ränta, kan det noteras, att lån, som lämnas till närstående bolag på särskilt förmånligt villkor, kan medföra ingripande från skattemyndigheterna i borgenärens hemland. Det gäller i vart fall skattesystem som i likhet med det svenska innehåller bestämmelser som ansluter till artikel 9 i OECD:s modellavtal. Det framgår av MRN 1970:5:4 i vilket inkomsten för ett svenskt långivande bolag höjdes på grund av att bolaget i förhållande till ett utländskt dotterbolag hade avstått från att belasta dotterbolaget med ränta på gäld, trots att detta enligt det långivande svenska bolaget skulle kunna medföra att det låntagande utländska bolaget måste likvideras.<sup>2)</sup>

- 1) Genom lagstiftning under hösten 1980 (SkU 1980/81:11 och SFS 1980:1054) har ett undantag från denna princip införts i svensk lag genom att det beträffande bostadsrättsföreningar och bostadsaktiebolag i andra stycket till anvisningspunkten 2 till 38 § KL föreskrivits att det vid beräkning av bibehållen förmögenhet i sådan förening eller sådant bolag skall bortses från skuld som föreningen eller bolaget ådragit sig under sådana villkor eller omständigheter att skulden bör likställas med insats eller jämförbart kapital.
- 2) Jfr emellertid RÅ 1979 1:41 i vilket underlåtenhet att debitera ränta inte ansågs innebära vinstöverflyttning. I detta fall bedrev emellertid det svenska och det utländska bolaget affärer med varandra. Om ränta hade debiterats, hade det utländska bolaget behövt höja sina priser vid försäljning till det svenska bolaget i motsvarande mån.

### III Den skattemässiga behandlingen av transaktioner inom internationella koncerner

1. Allmänt om beräkning av inkomst av rörelse, inkomst av kapital samt inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinst)

I Sverige tas inkomstskatt ut av både staten och de skilda kommunerna. Det svenska skattesystemets centrala lagar på inkomstbeskattningsens område är KL och SIS. Sistränämnda lag hänvisar i stor utsträckning till KL.

Lagarna innehåller inte någon definition av begreppet inkomst. I stället meddelas i 17 § KL att intäkt för att betraktas som skattepliktig måste kunna hänföras till något av de sex inkomstslagen, inkomst av jordbruksfastighet, inkomst av annan fastighet, inkomst av rörelse, inkomst av tjänst, inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet eller inkomst av kapital. KL innehåller även närmare beskrivningar av vilka inkomster som innefattas i varje inkomstslag.

När det gäller att undersöka vad som utgör skattepliktig inkomst kan viss ledning också sökas i 19 § KL. Där anges nämligen vad som inte skall betraktas som skattepliktig inkomst. Sålunda är enligt femte stycket anvisningarna till 19 § KL statsbidrag, som utgår till näringsidkare för hans näringsverksamhet, undantaget från skatteplikt om bidraget använts för att bestrida kostnad för vilken rätt till avdrag inte föreligger vare sig direkt som kostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag.

I 28 § KL föreskrivs att till inkomst av rörelse hänförs allt vad som av här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren till godo. I den exemplifiering som följer nämns bl a pengar och varor, som influtit, samt räntor, utdelningar, royalty och periodiskt utgående avgifter för vissa immateriella tillgångar.<sup>1)</sup>

Av anvisningspunkten 1 till 28 § KL framgår vidare att inkomst som den skattskyldige kan förvärva vid sidan av rörelsen inte skall behandlas som driftinkomst. Hit hör inkomst på grund av försäljning av fastigheter avsedda att användas stadigvarande i rörelsen och värdepapper. Inkomst vid försäljning av sådana tillgångar beräknas i stället enligt reglerna i 35 - 37 §§ KL om inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinst). Inkomst på grund av försäljning av maskiner och andra inventarier avsedda för stadigvarande bruk i

1) Av anvisningspunkten 2 till 28 § KL framgår emellertid att ränta och utdelning normalt behandlas som inkomst av kapital.

rörelsen liksom patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter utgör inkomst av rörelse. Även inkomst som förvärfvas genom försäljning av hyresrätter och rättigheter av goodwill's natur behandlas som inkomst av rörelse.

Skillnaden mellan beskattning enligt rörelsereglerna och realisationsvinstreglerna är att inkomst av det förra slaget beskattas fullt ut, under det att inkomst av det senare slaget kan vara föremål för lindrigare beskattning på grund av att den skattepliktiga inkomsten reduceras och i vissa fall helt undgår beskattning. 1)

1) Vid beskattning av inkomst på grund av försäljning av fast egendom, som inte är varulager, beaktas inflationen genom att anskaffningskostnaden för egendomen räknas om m h t inflationen. Den skattepliktiga vinsten sjunker i motsvarande mån. Se anvisningspunkten 2 a till 36 § KL.

Den skattepliktiga andelen av vinst vid försäljning av aktier reduceras till 40 % av hela nettoinkomsten om aktierna innehafts i två år eller mer av säljaren. Se 35 § 3 mom KL.

I målet RRR R 74 1:38 fann regeringsrätten att gruvegendom till den del den avsåg inmutingsrätt och rätt till ianspråktagen mark för gruvarbete ovan jord var att hänföra till sådan egendom som enligt 35 § 4 mom KL inte beskattas alls, när säljaren innehaft egendomen mer än fem år.

Betydelsefulla bestämmelser av grundläggande karaktär finns även i 41 § KL. Enligt dessa skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om annat inte föreskrivs i KL. Beräkning av vinst enligt skattelagstiftningen bygger sålunda i princip på ett motsvarande företagsekonomiskt synsätt och den skattskyldiges räkenskaper utgör underlag för beräkning av inkomst.<sup>1,2)</sup>

Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och inkomst av kapital beräknas där-  
emot enligt kontantmässiga principer. Olikheterna skall inte överdrivas men är  
givetvis av betydelse då fråga är om ett belopp kan periodiseras eller inte. Det  
är intressant att notera denna skillnad, eftersom också intäkter som förvärvas  
av bolag kan vara att hänföra till annat inkomstslag än rörelse. Så skall t ex  
uppburen ränta ofta behandlas som inkomst av kapital.<sup>3)</sup>

Allmänna bestämmelser om avdrag finns i 20 § KL, som föreskriver att det vid  
beräkning av inkomst medges avdrag för alla omkostnader under beskattningsåret  
för intäkternas förvärvande och bibehållande. För inkomst av rörelse finns  
närmare föreskrifter om avdrag i 29 § KL. I 1 mom till detta lagrum föreskrivs  
att den skattskyldige vid beräkning av intäkt av rörelse får dra av allt som är  
att anse som driftkostnad.

1) Skattemyndigheterna har emellertid visat restriktivitet, när det gäller att  
medge avdrag för framtida utgifter, oavsett om dessa i enlighet med principen  
om god redovisningssed bör kostnadsföras, innan de faktiskt betalas. Se t ex  
RSV/FB Dt 1981:13.

På några områden har det särskilt föreskrivits att framtida utgifter får  
kostnadsföras för räkenskapsår, innan utbetalning äger rum. Det gäller t ex  
kostnader för garantiåtagande (anvisningspunkten 1 a till 41 § KL) och kost-  
nad för framtida hantering av kärnbränsleavfall. Se anvisningspunkten 1 b till  
41 § KL samt prop 1978/79:39 SkU 1978/79:18 och SFS:1978:974.

I några fall har avdrag emellertid medgivits för framtida utgift som i rä-  
kenskaperna hade bokförts som kostnad (RRK R 76 1:5). Genom direktiv 1979:135  
har regeringen uppdragit åt en statlig utredning att utarbeta ett generellt  
system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida ut-  
gifter.

2) På denna punkt skiljer sig det svenska systemet från t ex det som tillämpas  
i Amerikas Förenta Stater enligt vilket beräkning av inkomst enligt gällande  
fiskala regler och rådande redovisningsregler avviker på förhållandevis många  
punkter, se Ault s 35.

3) För inkomst av kapital, som förvärvats av utländskt bolag, föreligger inte  
skatteplikt i Sverige enligt 53 § 1 mom första stycket g) KL.

Bland sålunda avdragsgilla kostnader återfinns kostnad för anskaffning av råämnen och varor för förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen, kostnad för reparationer och underhåll av byggnader och inventarier, värdeminskning på sådana tillgångar samt ränta på lånat och i rörelsen nedlagt kapital. Till avdragsgilla kostnader hänförs också erlagda royalties och andra ersättningar för utnyttjande av immateriella tillgångar samt kostnader i form av service fees och management fees i den mån beloppet inte innefattar vinstöverföring. Avdrag är däremot inte medgivet för utbetalade lån och kapitaltillskott och normalt inte heller för erlagd utdelning.

Avdrag kan emellertid medges för utdelning om förutsättningarna i Annelagen föreligger.

Karaktäristiskt för det svenska skattesystemet är de förhållandevis generösa möjligheterna till vinstdispositioner.

Det har ovan nämnts att avdrag medges för värdeminskning på inventarier. Sådant avdrag kan medges enligt plan. Den procentsats som skall tillämpas avpassas med hänsyn till tillgångens livslängd.<sup>1)</sup>

Avskrivning för värdeminskning kan också medges enligt s k räkenskapsenlig metod. Avdrag medges då med högst 30 % för år räknat av det utgående värdet på behållna inventarier.<sup>2)</sup>

1) Genom lagstifning år 1981 har den planenliga avskrivningen utmönstrats vid beräkning av inkomst av rörelse, prop 1980/81:68, SkU 1980/81:25, rskr 234 och SFS 1981:295.

2) Begränsningen "för år räknat" hänför sig till räkenskapsårets längd. Om räkenskapsåret är längre eller kortare än 365 dagar medges högre respektive lägre procentuell avskrivning, oavsett om tillgången i fråga anskaffats den första eller den sista dagen av räkenskapsåret. - När avskrivning sker enligt plan justeras procentsatsen både med hänsyn till tidpunkten för anskaffningen och räkenskapsårets längd. - Genom de lagstiftningsåtgärder som nämndes i föregående fotnot infördes också en förenklad variant på räkenskapsenlig avskrivning. Den kallas restvärde metod och förekom tidigare inom inkomstslaget jordbruksfastighet.

Avdrag medges också för nedskrivning av värdet på lager. Enligt anvisningarna till 41 § KL får den skattskyldige ta upp det inventerade värdet av lagret vid beskattningsårets utgång till 40 % av anskaffningsvärdet eller, om återanskaffningsvärdet på balansdagen är lägre, av det värdet.<sup>1)</sup> Det innebär i princip att den skattepliktiga inkomsten i resultatutjämnande syfte kan nedbringas med ett belopp som motsvarar 60 % av lagrets värde. Innan nedskrivning beräknas, får avdrag för inkurans verkställas. Nedskrivningsbeloppet skall återföras till beskattning påföljande år men får då på nytt mötas med en nedskrivning som beräknats på motsvarande sätt.<sup>2)</sup>

Ett annat särdrag för den svenska skattelagstiftningen är den möjlighet som har öppnats för svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och svenska sparbanker att göra avdrag till investeringsfond för konjunkturutjämnning. Såvitt avser investeringsfond för rörelse får 40 % av årsvinsten sättas av. Ett belopp motsvarande avsättningen får dras av vid beräkning av skattepliktig inkomst. Avdrag medges emellertid endast om 46 % av den avsättning som har verkställts av ett aktiebolag har inbetalts på räntelöst konto i riksbanken. Denna insättning är emellertid lägre än den skatt som annars skulle ha betalats på den del av inkomsten som satts av till investeringsfond. För undersökningsperioden kan den

- 1) Närmare föreskrifter om hur inventeringen av lagret skall gå till lämnas i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.
- 2) Reglerna har tagits in i anvisningspunkten 2 till 41 § KL. De har ändrats genom prop 1978/79:210, SkU 1978/79:57, rskr 1978/79:389 och SFS 1979:612. De nya reglerna innebär bl a att den skattskyldige i resultatutjämnande syfte får göra avdrag vid beräkning av inkomst med 20 % på lönesumman. Skattskyldig som väljer att yrka sådan avsättning till s k resultatutjämningsfond får nöja sig med en lagernedskrivning på 45 %, dvs ned till 55 % av lagrets värde.

genomsnittliga effekten av statlig och kommunal inkomstskatt beräknas ha uppgått till omkring 55 %.<sup>1)</sup>

I vissa fall kan vid beräkning av skattepliktig inkomst avdrag medges med högre belopp än den kostnad den skattskyldige har haft. Det gäller t ex det särskilda investeringsavdrag på 10 % som medgavs vid beräkning av skattepliktig inkomstskatt enligt lagen (1975:1147) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt. Berättigade till avdrag var skattskyldiga som anskaffade vissa i lagen angivna inventarier, vilka var avsedda för rörelsen. Skattskyldiga som inte uppnådde någon nettointäkt kunde i stället erhålla investeringsbidrag, vilket uppgick till 4 % av anskaffningskostnaden.<sup>2)</sup>

År 1973 infördes också bestämmelser om extra avdrag för forsknings- och utvecklingskostnader.<sup>3)</sup> Enligt dessa regler medges den skattskyldige, utöver de verkliga kostnaderna, ett på visst sätt beräknat avdrag, avsett att stimulera förnyelse och utveckling av svensk industri. Avdrag kan medges även om kostnaden avser förvärv av forsknings- och utvecklingsresultat från utländsk säljare.<sup>4)</sup>

En likartad förmån medges skattskyldig som haft kostnad för att finansiera exportkredit. Enligt lagen (1973:423) om avdrag vid inkomsttaxeringen avseende kostnad för exportkredit erhåller svenska exportörer under vissa förutsättningar ett särskilt avdrag för skillnaden mellan den ränta de erlägger för att finansiera den kredit som lämnas en utländsk köpare och den ränta köparen har erlagt

- 1) Lagen (1959:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning har numera ersatts av lagen (1979:609) om allmän investeringsfond. Samtidigt har den andel av årsvinsten som får sättas av och för vilken avdrag medges vid beräkning av skattepliktig inkomst höjts från 40 % till 50 %. Hälften därav skall sättas in på räntelöst konto hos riksbanken. Det innebär en höjning från 46 % till 50 %. Fortfarande är dock den sammanlagda effekten av den kommunala och den statliga inkomstskatten högre för den som inte företar någon avsättning till investeringsfond. Den uppgår i genomsnitt för riket till cirka 58 % av den beskattningsbara inkomsten.
- 2) Avdraget höjdes sedermera till 25 % för anskaffning av inventarier som levererades under perioden den 1 maj 1976 - 31 december 1979. Bidraget höjdes till 10 % för inventarieanskaffning under motsvarande period. Under hösten 1981 föreslog regeringen att investeringsavdraget skulle lämnas de skattskyldiga genom att de vid beräkning av mervärdeskatt skulle få tillgodoföra sig avdrag för faktiskt ingående mervärdeskatt samt ytterligare ett belopp motsvarande 10% av kostnaden för anskaffning av inventarier. Se prop 1981/82:30. Förslaget ändrades såtillvida av riksdagen att avdraget i vissa fall tillgodoförs hyresmannen i stället för ägaren. Se SkU 1981/82:13.
- 3) Prop. 1973:126, SkU 1973:43, rskr 1973:255, SFS 1973:421.
- 4) Förslag till nya regler för generell stimulans av forskning och utveckling har lämnats av forskningsskattekommittén i dess betänkande Stimulans av forskning och utveckling (DsB 1980:1) - Gällande regler har förlängts genom prop 1980/81:60, SkU 13 och SFS 1981:955. Därefter har det föreslagits att reglerna om extra avdrag ändras ytterligare och permanentas. Se prop 1981/82:70 och SkU 1981/82:24.

till den svenske säljaren. Avdraget medges utöver det avdrag som tillkommer den skattskyldige enligt KL och SIS.<sup>1)</sup> Beslut om avdrag fattades under undersökningsperioden av regeringen.

Avdraget uppgick ursprungligen till högst 2 % av den del av exportkrediten som inte var återbetald vid beskattningsårets utgång. I fråga om avtal som träffades under tiden den 1 oktober 1975–den 31 december 1979 medgavs avdrag med upp till 4 % av den ej återbetalade krediten.

Skattskyldig, som har haft förlust under ett beskattningsår, är berättigad att erhålla avdrag vid beräkning av taxerad inkomst ett senare beskattningsår (carry forward).<sup>2)</sup> Däremot kan ett tidigare års inkomst inte reduceras med hänsyn till ett senare års förlust (carry back) med stöd av dessa regler. Förlustavdraget får utnyttjas senast det beskattningsår för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det år då taxering för förluståret har ägt rum. Enligt nya bestämmelser som infördes år 1978 får aktiebolag eller ekonomisk förening utnyttja förlustavdraget senast tionde kalenderåret efter det då taxering för förluståret har ägt rum. Reglerna har givits retroaktiv verkan och tillämpas i fråga om förlust under beskattningsår för vilket taxering ägde rum åren 1971 - 1977 eller senare och omfattar således förlust som hänför sig till undersökningsperioden.

Regler om justering av vinstöverföring mellan vissa bolag m m finns i 43 § 1 mom. KL som föreskriver att oriktig prissättning och liknande åtgärder mellan företag i intressegemenskap, varav det ena ej är här i riket skattskyldigt för inkomsten, skall föranleda beskattning hos den avtalspart som har hemvist i Sverige om dennes inkomster på grund av överenskomna villkor har blivit lägre än vad som skulle ha varit fallet vid affärer mellan oavhängiga parter. Dessa regler skall undersökas något mer i detalj i det följande. Intresset kommer särskilt att riktas mot sådan inkomst av rörelse som brukar benämnas management fee och service fee.<sup>3)</sup>

1) Genom lag (1978:401) om exportkreditstöd har nya bestämmelser införts på detta område.

2) Reglerna härom återfinns i förlustutjämningslagen.

3) Beträffande innebörden av dessa uttryck se avsnitt II:2:4.

## 2. Begreppen "oinskränkt skattskyldighet" och inskränkt skattskyldighet"

I fråga om skattskyldighetens omfattning råder en grundläggande skillnad mellan svenska och utländska bolag. I 53 § 1 mom. första stycket f) KL föreskrivs skattskyldighet för svenskt bolag i fråga om alla intäkter, oavsett varifrån de härrör.

För utländska bolag är skattskyldigheten enligt 53 § 1 mom första stycket g) KL inskränkt till inkomst av här belägen fastighet, här bedriven rörelse och vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse.<sup>1)</sup> På motsvarande sätt gäller givetvis i fråga om avdrag att inskränkt skattskyldig inte medges avdrag för andra kostnader än sådana som är hänförliga till här i riket skattepliktiga intäkter.

Lagtexten ger vid handen att skyldigheten att betala skatt för inkomst av rörelse som här bedrivits inte förutsätter att fast driftställe föreligger i Sverige. Av 57 § 1 mom KL framgår att KL:s konstruktion inte lägger hinder i vägen för att i Sverige beskatta inkomst som härrör från rörelse som utländskt bolag har bedrivit här i riket utan att ha fast driftställe i Sverige. Av 57 § 1 mom c) framgår nämligen att skatt för inkomst av rörelse skall, då rörelsen utövats av utländskt bolag, som saknar fast driftställe i Sverige, utgöras i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål. Vid den statliga taxeringen taxeras sådan skattskyldig i enlighet med 14 § 1 mom SIS i Stockholm.

1) Föreskriften om skattskyldighet för vinst vid icke yrkesmässig överlåtelse av rörelse är förbryllande, eftersom det av första stycket av anvisningspunkten 1 till 28 § KL framgår att överlåtelse av rörelse jämte varor eller produkter skall behandlas som inkomst av rörelse. Enligt KL:s systematik är vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) något annat än inkomst av rörelse.

I praxis har det emellertid ställts upp ett krav på att fast driftställe skall föreligga i Sverige för att beskattning skall verkställas här.<sup>1)</sup> Det enda undantaget från denna princip är egentligen den ordning som gäller för beskattning av royalty. Av anvisningspunkten 3 till 53 § KL framgår att inkomst av rörelse i form av royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av immateriella rättigheter, som härflyter från här i riket bedriven rörelse, anses som inkomst av rörelse som här bedrivits. För detta slag av inkomst har det således ställts upp en legalpresumption, såvitt gäller anknytningen till Sverige.

1) Se bl a RÅ 1930 not fi 1156 och RÅ 1931 not fi 626.

I RSV Dt 1976:31 har regeringsrätten lämnat ett beslut av riksskatteverket utan ändring. Riksskatteverket hade förklarat att ett tyskt entreprenadföretag inte kunde beskattas för inkomst av rörelse bedriven i Sverige, eftersom verksamheten, som bestod av monteringsarbeten vilka skulle utföras under 15-18 månader i Sverige, inte bedrevs under lokal ledning och därför inte utövades från fast driftställe i Sverige. Det kan noteras att det svensk-tyska dubbelbeskattningsavtalet i art 3 § 3 a 7) anger att plats för byggnadsföretag eller anläggnings- eller installationsarbete, vars utförande överskrider en tidrymd av tolv månader skall anses utgöra fast driftställe. - Avgörandet visar att domstolarna i sin tillämpning upprätthåller kravet på att fast driftställe skall föreligga i Sverige för att utländskt bolag skall kunna beskattas för inkomst av rörelse. Domen visar också att kraven på vad som skall vara för handen för att fast driftställe skall föreligga i Sverige kan vara högre än vad som krävs enligt gällande avtal. Slutligen framgår att Sverige i sådant fall inte utövar sin avtalsenliga beskattningsrätt. - I RSV Du 1980:18 har riksskatteverket genom bindande förklaring uttalat att finskt bolag inte var skyldigt innehålla preliminär skatt vid utbetalning av lön till anställda som deltog i arbete med att montera en finsktillverkad röranläggning i en fabrik i Sverige. Montagearbete skulle pågå under tiden 20 maj 1980 till augusti månad 1981, dvs omkring 15 månader. Det finska bolaget hade inte något kontor i Sverige från vilket arbetet skulle ledas eller övervakas. - Den nu nämnda regeln rörande beskattning av inkomst som förvärfvas av utländskt entreprenadföretag föreslås ändrad. Se DsB 1981:10.

I 61 § KL finns bestämmelser om vad som skall betraktas som fast driftställe i rörelse. Hit hör plats på vilken det för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande har funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställs också gruva eller annan fyndighet, som varit föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som har omfattats av tomtrörelse samt plats där entreprenadarbete av större omfattning har drivits under lokal ledning.<sup>1)</sup>

Denna regel är emellertid inte införd i lagstiftningen för att ange den nivå på anknytningen till Sverige som krävs för att beskattning skall kunna äga rum här i landet. Det framgår bl a av att någon motsvarande uppräknig inte finns i SIS varken genom att det direkt angivits vad som utgör fast driftställe eller genom att någon hänvisning till KL:s bestämmelser har tagits in i SIS.

Bestämmelsen om fast driftställe i 61 § KL har i stället införts för att användas som en nyckel till fördelningen av den skattskyldiges inkomster mellan de olika kommuner i vilka han har varit verksam. Om anknytning i form av fast driftställe inte finns skall såsom redan har framhållits beskattningen av utländskt bolag, i enlighet med föreskrifterna i 57 § 1 mom c) KL, verkställas i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

Kravet på att inkomst av rörelse skall ha bedrivits här i riket för att beskattning skall kunna verkställas här implicerar emellertid att nivån på anknytningen till Sverige inte är helt obetydlig. Betraktad i belysning av dessa förhållanden får bestämmelserna i 61 § KL om vad som skall utgöra fast driftställe indirekt sin betydelse. Resultatet har såsom påpekats nyss blivit att någon beskattning av utländskt bolag för rörelseinkomst av annat slag än inkomst av royalty och ersättning från svensk källa för upplåtelse av immateriella tillgångar inte äger rum med mindre anknytning i form av fast driftställe i Sverige föreligger.

I detta sammanhang kan också påpekats att uttrycket fast driftställe i 61 § KL på de flesta punkter överensstämmer med motsvarande begrepp enligt OECD:s modellavtal. Några skillnader föreligger emellertid. Visserligen nämner OECD:s modellavtal inte uttryckligen verk, bruk, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe men det kan antas att dessa anordningar omfattas av den in-

1) Denna regel föreslås ändrad, se den i föregående fotnot nämnda departementsstencilen DsB 1981:10

ledande beskrivningen i artikel 5:2 som föreskriver att uttrycket fast driftställe omfattar en stadigvarande affärsanordning där företagets verksamhet helt eller delvis utövas.

När det gäller entreprenadarbete föreskriver modellavtalet att inkomst från sådan verksamhet får beskattas i den stat där arbetet äger rum om detta varar mer än 12 månader. Föreskrifterna i 61 § KL däremot föreskriver att fast driftställe i dessa fall utgörs av plats där entreprenadarbete i större omfattning har drivits under lokal ledning.<sup>1)</sup> KL innehåller inte något krav i form av en närmare angiven tidrymd men föreskriver i gengäld att arbete skall vara av större omfattning och bedrivs under lokal ledning.

Vidare torde inte såsom föreskrivs i OECD:s modellavtal mäklare, kommissionärer eller andra oberoende representanter, som är verksamma endast för ett utländskt företag, genom denna verksamhet föranleda att det utländska bolaget anses ha bedrivit rörelse i Sverige från fast driftställe. Detsamma gäller föreskriften i modellavtalet om att ett helägt dotterbolag i vissa fall kan betraktas som ett fast driftställe för ett utländskt moderbolag.<sup>2)</sup> Under alla omständigheter saknas motsvarighet till dessa föreskrifter i 61 § KL.

### 3. Lindring av dubbelbeskattning

Om inkomst som svenskt bolag förvärvat från utlandet beskattas både i Sverige och utlandet kan dubbelbeskattning lindras eller undanröjas. Enligt fjärde punkten av anvisningarna till 20 § KL kan utländsk skatt behandlas som kostnad vid beräkning av skattepliktig inkomst i Sverige. Enligt 24-28 §§ SIS kan utländsk statlig eller delstatlig skatt avräknas mot svensk statlig inkomstskatt. De angivna möjligheterna kan inte tillämpas parallellt. Har således avdrag medgivits för utländsk skatt som en kostnad skall effekten av denna åtgärd neutraliseras om avräkning sedermera medges.<sup>3)</sup> Slutligen innehåller svenska dubbelbeskattningsavtal regler om undanröjande av dubbelbeskattning.

1) Jmf vad som sades om RSV Dt 1976:31 i fotnot på s 30.

2) Se Pehrson SN 1974 s 80.

3) Se 25 § andra stycket SIS och SOU 1962:59 s 152.

#### 4. Inkomstjustering vid transaktioner mellan utländskt och svenskt bolag med intressegemenskap

##### 4.1 Inledning

Inom ramen för detta avsnitt skall reglerna i 43 § 1 mom KL redovisas, främst såvitt avser management fees och service fees. Med tillämpning av detta lagrum kan den skattepliktiga inkomsten hos svensk näringsidkare höjas om han har avstått inkomst till förmån för utländsk näringsidkare med vilken han är i intressegemenskap.

##### 4.2 Angående 43 § 1 mom KL<sup>1)</sup>

Ersättning som betalas av ett svenskt bolag för direkta tjänster nödvändiga för bolagets drift är avdragsgilla enligt 20 och 29 §§ KL. Någon föreskrift om övre gräns för beräkning av avdragsgillt belopp finns inte. Vid affärer mellan näringsidkare i intressegemenskap kan emellertid avdrag för högre kostnad än marknadspriset komma i konflikt med 43 § 1 mom KL. I det lagrummet föreskrivs, att oriktig prissättning och liknande åtgärder mellan ett svenskt och ett utländskt företag i intressegemenskap skall leda till omräkning av den skattepliktiga inkomsten för den svenska näringsidkaren om hans inkomst blivit för låg. Utöver vad som redan har nämnts skall följande förutsättningar föreligga för tillämpning av 43 § 1 mom KL. Den avtalspart som erhåller betalningen skall vara fri från skatt för sådan inkomst i Sverige.<sup>2)</sup> Ersättning skall avvika från vad som skulle ha avtalats vid affärer mellan oavhängiga parter.

Management fees och service fees kan utgöra ersättning som enligt 29 § KL "är att anse som driftkostnad". Betalning, som inte utgör vinstdisposition, kan avse kostnad för forskning som utförs hos moderbolag, ett gemensamt revisionsprogram, som möjliggör insyn för moderbolaget i dotterbolagen, eller kostnad för andra

1) I fråga om tillämpningen av 43 § 1 mom KL hänvisas också till avsnittet "annan kontrollverksamhet" under kap VI.

2) Utländskt bolag är enligt 53 § 1 mom första stycket g KL skattskyldigt i Sverige endast för inkomst av här bedriven rörelse eller fastighet som är belägen här samt för realisationsvinst på grund av försäljning av sådan fastighet eller rörelse och tillhör till densamma.

sådana tjänster som har nämnts under avsnittet II:2:4 om management fees och service fees. Huruvida kostnader av detta slag, vilka belastar en internationell koncern, kan föranleda att avdrag skall medges svenskt koncernbolag beror på om ersättningen också "är att anse som driftkostnad för bolaget". Denna fråga har varit föremål för prövning i några rättsfall.

I RÅ 1936 not fi 223 medgavs sålunda ett svenskt dotterbolag till ett amerikanskt moderbolag avdrag för betalning för koncerngemensamma tjänster. Utgången blev densamma i RÅ 1947 not fi 1014.

I RÅ 1967 not fi 1247 som rörde Gevaert Svenska AB:s inkomsttaxering 1960 uppkom frågan om avdrag skulle medges för forskningsbidrag som bolaget betalat. Ersättningen beräknades efter viss procent på omsättningen i Sverige.

Taxeringsintendenten ansåg att kostnaden i stället borde belasta det utländska moderföretaget. Det svenska bolaget, som var ett försäljningsbolag medgavs emellertid avdrag i alla instanser. Regeringsrätten gjorde ej ändring i kammarrättens dom i vilken bl a anfördes att utgifterna i och för sig var att anse som driftkostnad inom en koncern av det slag Gevaert Svenska AB tillhörde. Mot vad bolaget uppgivit om utgifternas särskilda betydelse för försäljningsverksamheten på den svenska marknaden kunde det inte anses ha förbringats omständigheter som borde föranleda att avdraget vägrades på grund av stadgandena i 43 § KL.

Regeringsrätten förefaller således kunna godta ett långtgående beaktande av de särskilda förhållanden som råder inom en internationell koncern, eftersom det i domskälen i det aktuella fallet angavs att utgifterna i och för sig var att anse som driftkostnad inom en koncern av det slag bolaget tillhörde. Mot ett sådant betraktelsesätt kan invändas att skrivningen kan utgöra en första prövning av huruvida kostnaden överhuvudtaget är avdragsgill, dvs om den är att anse som en i beskattningssammanhang avdragsgill kostnad. Emellertid ger fortsättningen visst stöd för antagandet att regeringsrätten verkligen tagit hänsyn till de särskilda koncernförhållandena. Domstolen godtog nämligen bolagets påstående att utgifterna hade särskild betydelse för aktiviteten på den svenska marknaden utan att särskilt betona att det var fråga om det svenska bolagets egen aktivitet i Sverige. Det måste emellertid slås fast att svensk skattelagstiftning inte erkänner koncernen som skattesubjekt. Däremot godtas en viss resultatutjämnning. Enligt lag som gällde under det aktuella taxeringsåret och enligt då rådande restriktiva praxis, som med smärre justeringar fortfarande gäller på det internationella planet, förutsatte avdrag för skoldt koncernbidrag att kostnaden kunde betraktas som kostnad i det utgivande bolagets

rörelse.<sup>1)</sup> Enligt denna ordning kunde moderbolag i svensk koncern med verkan vid taxering i Sverige t ex dra av kostnaden avseende ett utländskt dotterbolags försäljningskampanj.<sup>2)</sup> Den bakomliggande tanken var att kostnader av detta eller jämförbart slag skulle ha belastat det svenska rörelseresultatet om verksamheten utövats direkt av det svenska bolaget.

Det förtjänar att påpekas att Gevaert Svenska AB stod i vertikalt integrationsförhållande till moderbolaget. Även om en sådan relation inte är nödvändig för avdragsrätt, bör den stärka den skattskyldiges ställning, när fråga uppkommer om rätt till avdrag för dolt koncernbidrag.

Det bör också framhållas att ett försäljningsbolag motsvarande det inom Gevaert-koncernen är beroende av att det inom koncernen anslås medel för avancerad forskning. Utan sådan verksamhet skulle bolagets produkter på lång sikt inte finna avsättning. Forskningskostnaderna kan därför av domstolarna, oavsett vad som föreskrivs i 20 § KL ha betraktats som likställda med en Svenska Gevaerts egen kostnad enligt stadgandet i 29 § KL.

Kostnader i form av management fees och service fees avser inte sällan prestationer, vilka inte i första hand är av värde för den svenska koncernmedlemmen.

1) Se SOU 1964:29, s 101.

2) I RÅ 1967 not fi 1659 vägrades AB Marabou adrag för koncernbidrag till ett danskt dotterbolag, eftersom dotterbolaget inte gjort AB Marabou tjänster i sådan omfattning eller eljest förekommit mellanhavanden mellan bolagen att beloppet utgjorde avdragsgill omkostnad för AB Marabou. I RÅ 1969 not fi 1242 medgavs ett svenskt bolag avdrag för koncernbidrag till sitt tyska dotterbolag. Av dessa två rättsfall kan den slutsatsen dras att utländskt dotterbolag till svenska moderbolag inte betraktas annorlunda än svenska dotterbolag vid tillämpning av reglerna i 20 § KL om sk dolda koncernbidrag. Se även GRS del 1 uppl 7 s 527. - Det bör emellertid uppmärksammas att andra stycket av anvisningarna till 43 § KL föreskriver att särskild försiktighet skall iakttas, när prissättningen mellan svenskt moderbolag och dess utländska dotterbolag prövas. Detta innebär givetvis att det kan vara lättare för ett svenskt moderbolag att få avdrag för bidrag till kostnader, som har lämnats till ett utländskt dotterbolag, än för ett svenskt dotterbolag i en utländsk koncern att få avdrag för motsvarande kostnadsersättning.

De kan avse tjänster i form av bokföringssystem och revisionskontroll som utnyttjas framför allt i moderbolagets intresse. De kan också gälla gemensamma utbildningsprogram eller kostnader för redovisningssystem, som etablerats därför att lagstiftningen i moderbolagets hemland kräver noggrannare redovisning än vad som föreskrivs enligt svenska regler.<sup>1)</sup>

Om det svenska bolaget belastas med en rättvis andel av de gemensamma kostnaderna, dvs en kostnad som med hänsyn till omsättning, antal anställda eller liknande kriterier motsvarar bolagets del i koncernen, har motparten inte gjort någon vinst, eftersom ersättningen endast utgör täckning för kostnader. I själva verket borde belastning upp till marknadsvärdet också kunna godtas, eftersom motsvarande tjänst från ett fristående företag troligen skulle ha medfört så höga kostnader. De aktiviteter som finansieras genom avgifterna är nödvändiga för koncernen. Utan dem skulle koncernen inte fungera som enhet och därmed på lång sikt inte heller de nationella företagen i koncernen.

Enligt sin ordalydelse avser bestämmelserna i 43 § 1 mom KL emellertid inte endast frågor om pris utan också fall då parterna avtalat ekonomiska villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två av varandra oberoende näringsidkare. Frågan är om denna regel kan ges den tolkningen att en svensk koncernmedlem är förhindrad att ikläda sig de kostnader som medföljer t ex ett gemensamt redovisningssystem.

Primärt är det här inte fråga om ekonomiska villkor utan om helt andra överväganden. De ekonomiska villkoren är en andrahandsfråga. Föreskrifterna i 43 § 1 mom KL reglerar däremot prissättning och liknande överenskommelser. Så länge dessa inte avviker från vad som är normalt har toleranströskeln för 43 § 1 mom KL inte överskridits.

Med anledning av utgången i Gevaertfallet kan det antas att även kostnaden för redovisnings- eller utbildningsprogram eller andra jämförbara kostnader inom en utländsk koncern kan belastas svenska koncernmedlemmar till den del kostnaden belöper på det svenska bolaget. Detta stöds av följande resonemang.

Det förhållandet att ett svenskt moderbolag enligt 20 § KL kan medges avdrag för sina totala redovisnings- eller forskningskostnader eller jämförbara kostnader, även om de delvis belöper på utländska dotterbolag, skulle kunna leda till att man riktade motsvarande krav mot utländska moderbolag till svenska dotterbolag i internationella koncerner, dvs att det utländska bolaget skall stå för kostnaden. En sådan inställning har dock, såsom framgår av Gevaertfallet, inte vunnit regeringsrättens gillande.

1) Det kan noteras att också svensk rätt har högre krav vad gäller redovisning inom koncerner. Se 11 kap 10 § ABL.

Fall då kostnaden till viss del är beroende på det utländska bolagets behov av särskild insyn och kontroll borde inte bedömas annorlunda.

Ovan har jag utgått från sådana fall då tvist inte har uppkommit om metoden för beräkning av vad det svenska bolaget skulle betala för tjänsterna i fråga. Det ligger i öppen dag att det kan vara svårt att finna en metod som gör det möjligt att på ett korrekt sätt fördela kostnaderna på varje enskild koncernmedlem. Det är inte ovanligt att betalningarna bestäms efter viss procent på dotterbolagets omsättning eller görs beroende av inköpen från moderbolaget.

Den totala ersättningen som för visst år betalas av de olika koncernmedlemmarna kan då komma att avvika från den totala verkliga kostnaden inom koncernen.

Ett sådant resultat torde i själva verket vara omöjligt att undvika, när fördelningen verkställs med ledning av en schablon, vilket för övrigt förekommer i det helt övervägande antalet fall. Beräkningsmetoder av det slaget användes både i RÅ 1947 not fi 1014 och RÅ 1967 not fi 1247 utan invändning från taxeringsintendentens sida.

Lydelsen av 43 § 1 mom KL lägger inte heller hinder i vägen för sådana modeller. Tvärtom kan lagrummet sägas godta ej blott att moderbolaget debiterar självkostnaden utan också belastar dotterbolaget med ett belopp som motsvarar den kostnad som ett vinstdrivande bolag skulle ha betingat sig för tjänsten i fråga. Ersättning som är så hög att viss del utgör rent koncernbidrag är däremot inte tillåten.<sup>1)</sup> Var gränsen mellan tillåten och otillåten ersättning går kan variera med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>2)</sup>

Gällande rätt förefaller lämna de skattskyldiga frihet att inom förhållandevis vida ramar bestämma priset på lämnade tjänster.<sup>3)</sup>

Att debitera ersättning för tjänster som inte alls lämnats står naturligtvis i konflikt med 43 § 1 mom KL. Däremot bör det kunna godtas att moderbolaget betingar sig en ersättning beräknad efter viss andel på dotterbolagets omsättning för tjänster som tillhandahålls, även om dotterbolaget inte utnyttjar dem under det aktuella beskattningsåret. Det kan t ex gälla andel av kostnad för utbildning av personal.

1) Se MRN 1970:5:4.

2) I RRK K 79 1:3 ansåg kammarrätten att ett svenskt och ett franskt bolag inte hade avtalat priser som stod i strid med 43 § 1 mom KL. Domstolen konstaterade att ersättningen inte var högre än rådande marknadspris. - I RÅ 1979 Aa 121 tillämpade kammarrätten 43 § 1 mom KL. Domstolen slog fast att ett svenskt bolag hade betalat priser som var högre än de i allmänhet gällande.

3) Det skall också noteras att frågan om skattskyldig satt reglerna i 43 § 1 mom KL åt sidan inte skall bedömas med hänsyn till enstaka led i de inblandade företagens förbindelser. För hög ersättning för en prestation kan således kompenseras genom andra åtgärder. Det framgår av RÅ 1980 1:59.

I en tänkt koncern utbildas årligen ett visst antal anställda i koncernledningens hemviststat. För denna tjänst betingar sig moderbolaget viss betalning från alla dotterbolag, oavsett om någon tjänsteman från ett visst dotterbolag deltar eller ej. Även i detta fall är det fråga om faktiska och enligt exemplet nödvändiga utbildningskostnader inom koncernen. På lång sikt kommer kostnaderna även det svenska bolaget till godo, genom att bolagets tjänstemän erhåller utbildningen i fråga. Beräkningsmetoden står inte i strid med principen om beskattningsårets slutenhet, eftersom koncernen under året haft kostnaderna och skyldighet att betala ålegat dotterbolaget.

Om dubbelbeskattning har uppkommit till följd av att ett svenskt bolags inkomst höjts med tillämpning av 43 § 1 mom KL kan ansökan om nedsättning riktad till budgetdepartementet bifallas helt eller delvis med stöd av regler i dubbelbeskattningsavtal och 127 § TL.<sup>1)</sup>

I vissa fall då det svenska bolaget avtalat villkor som innebär högre ersättning än som skulle ha lämnats till en obunden affärspartner kan hinder föreligga att tillämpa 43 § 1 mom KL. Det gäller t ex då den för höga ersättningen utgör royalty. För sådan ersättning föreligger nämligen skattskyldighet enligt KL för mottagaren i Sverige, vilket medför att förutsättning saknas för att höja det

1) De svenska dubbelbeskattningsavtalen innehåller regelmässigt bestämmelser om ömsesidig överenskommelse. Inom ramen för ett sådant förfarande kan taxeringshöjning med stöd av 43 § 1 mom KL efterges om det visas att ett belopp motsvarande inkomsten i fråga beskattats hos det utländska koncernföretag som är motpart. Frågan om nedsättning kan göras till föremål för förhandlingar mellan de behöriga myndigheterna i berörda länder. I flera fall, som visserligen gällde svenska bolags ansökningar om lindring i Sverige med anledning av åtgärder motsvarande de i 43 § 1 mom KL vidtagna i andra länder och riktade mot dotterbolag till de svenska bolagen, har regeringen nedsatt de svenska taxeringarna av moderbolagen. Det gäller AB Elektrolux, 1646/65, RE 105/65, dossier 30E, Höganäs AB, Dnr 5157/71, RE 3039/71, Dossier 30E och Nyby Bruk AB Dnr 5247/71, RE 3040/71, Dossier 30E genom beslut den 28 april 1977 och den 18 september 1975. Teoretiskt har justeringarna av de svenska moderbolagens taxeringar baserats på att ett belopp motsvarande höjningen av det utländska dotterbolagets beskattning skulle betraktas som utdelningsinkomst, vilken normalt är skattefri, i stället för rörelseinkomst vilken beskattas fullt ut. För koncernen skulle således samma inkomst ha beskattats två gånger (dubbelbeskattning) - I de fall ett utländskt moderbolag avstått inkomst till förmån för sitt svenska dotterbolag skulle man på motsvarande sätt kunna motivera en sänkning av det svenska dotterbolagets taxering - med anledning av höjda taxeringar av moderbolaget i dess hemviststat - med att ett belopp motsvarande höjningen utgör ett aktietillskott till det svenska bolaget, för vilket det inte skall beskattas. Om det svenska bolagets skatt inte sänktes, skulle det innefatta dubbelbeskattning inom koncernen.

svenska bolagets taxering med stöd av 43 § 1 mom KL.<sup>1)</sup> Om detta gäller även om det i ett dubbelbeskattningsavtal föreskrivs att Sverige i egenskap av källstat skall avstå från att beskatta betalningen har inte prövats av regeringsrätten. Enligt min uppfattning bör Sverige i ett sådant fall vara oförhindrat att tillämpa reglerna i 43 § 1 mom, eftersom dubbelbeskattningsavtalen bör betraktas som en utvidgning av KL:s regelsystem.<sup>2)</sup>

I de flesta fall torde betalning av management fees och service fees från Sverige till mottagare i utlandet vara att betrakta som inkomst av rörelse. Eftersom rörelsen i de fall som här undersöks inte torde kunna anses bedriven i Sverige, föreligger inte skatteplikt i Sverige för mottagaren. I sådana fall kan 43 § 1 mom KL tillämpas om ett svenskt bolag betalat för hög ersättning till ett utländskt bolag med vilket intressegemenskap föreligger.

#### 4.3 Förbud mot diskriminering

I andra stycket anvisningarna till 43 § KL framhålls att särskild försiktighet skall iakttas vid bedömning av affärer mellan svenskt moderföretag och dess utländska dotterbolag. Bestämmelsen ger möjlighet för ett svenskt moderbolag att svara för vissa kostnader som mellan obundna parter borde belastat dotterbolaget. Denna regel jämförd med reglerna i flera svenska dubbelbeskattningsavtal om förbud mot diskriminering av bolag med utländska aktieägare kan givetvis inte åberopas som stöd för att ett svenskt dotterbolag i en utländsk koncern skall bestrida kostnader utöver vad som är godtagbart enligt 43 § 1 mom KL. Anvisningstexten innefattar ju tvärtom en möjlighet för ett svenskt moderbolag, oavsett om ägaren har hemvist i Sverige eller utlandet, att med verkan vid taxering ansvara för en relativt större del än som borde falla på detta bolag.

1) Se RÅ 1945 ref 31 och GRS del 1 7:e uppl s 528. - I prop. 1928:213 s 226 uttalar departementschefen en annan uppfattning, vilken emellertid, såvitt gäller royalty, strider mot lagtexten i 43 § 1 mom KL.

2) I RÅ 1979 1:98 förefaller regeringsrätten i förbigående ha uttalat motsatt uppfattning. Med hänsyn till hur domstolen tolkade intendentens talan hade den emellertid inte någon anledning att ta ställning till frågan, huruvida den omständigheten att Sverige i dubbelbeskattningsavtal har avstått från beskattningsrätten till royalty skulle kunna medföra att 43 § 1 mom KL kunde äga tillämpning på royalty, trots att sådan inkomst enligt 28 § KL och anvisningspunkten 3 till 53 § KL är skattepliktig inkomst i Sverige för utländsk mottagare.

## 5. Beskattning vid de undersökta transaktionerna

### 5.1 Inledning

Bolagsbeskattningen i Sverige följer det s k klassiska systemet.<sup>1)</sup> I Sverige tillämpas detta på följande sätt.

Inkomst hos aktiebolag och ekonomisk förening är underkastad en tvåledsbeskattning. All inkomst som förvärfvas av ett aktiebolag eller en ekonomisk förening beskattas hos bolaget eller föreningen, om inkomsten utgör skattepliktig inkomst.<sup>2)</sup> Den faktiskt uttagna skatten kan variera mellan de olika kommunerna. Den genomsnittliga skatten kan dock beräknas till ca 55 % för aktiebolag.<sup>3)</sup>

Inkomsten från bolaget eller föreningen beskattas när den är tillgänglig för lyftning för medlemmen eller aktieägaren. För aktiebolag sker detta enligt 38 § KL i form av beskattning av utdelning, oavsett om den verkställs efter beslut eller förtäckt.

Under vissa villkor medges dock avdrag för utdelad vinst på nyemitterade aktier. Bestämmelser om detta finns i Annelagen. Enligt dess regler medges aktiebolag avdrag för utdelning som har beslutats under beskattningsåret. Till sådan betalning hör emellertid inte förtäckt utdelning. Avdraget var för undersökningsperioden begränsat till 5 % av vad som hade inbetalats för de aktier som gav rätt till utdelning. Det sammanlagda avdraget fick inte heller överstiga 50 % av det inbetalade kapital som medförde rätt till utdelning. Vidare fick avdrag medges under sammanlagt högst 10 år under en 15-årsperiod. Inbetalning för aktierna skulle ha skett efter den 30 juni 1966.<sup>4)</sup>

- 1) Kapitalvinstkommittén har i delbetänkandet DsB 1980:11, Stimulans av aktiesparandet, lämnat förslag till lindring i vissa fall av dubbelbeskattningen. På basis av modell B i utredningsförslaget har provisoriska lättnader genomförts i dubbelbeskattningen av aktiebolagsinkomster (prop 1980/81:39, SkU 1980/81:12 rskr 97 och SFS 1980:1047).
- 2) Vissa undantag förekommer. Se kap III avsnitt 1 beträffande beräkning av inkomst av rörelse, inkomst av kapital samt inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet på sid 22 ff.
- 3) F n kan skatten beräknas uppgå till ca 58 %.
- 4) Genom lagstiftning under hösten 1978 (prop 1978/79:50, bil 2, SkU 1978/79:19, rskr 1978/79:107 och SFS 1978:955) har bestämmelserna på denna punkt ändrats. Sålunda har avdragsgränsen höjts till 10 % per år under en 20-årsperiod. Avdragsrätten har också utökats på det sättet att den sammanlagda avdragssumman får uppgå till 100 % av det inbetalade kapitalet. De nya reglerna skall tillämpas i fråga om aktier som emitteras efter årsskiftet 1978/79. Ytterligare ändringar har genomförts under våren 1979 genom prop 1978/79:210, SkU 1978/79:57, rskr 1978/79:389 och SFS 1979:618. Dessa ändringar berör dock inte de nu nämnda procentsatserna och tidrymderna.

För att det andra ledet av bolagsbeskattningen inte skall kunna kringgå i samband med att ett svenskt bolag likvideras, beskattas bolagets behållna förmögenhet enligt utskiftningsförfordningen. Denna beskattningsform innebär att bolaget som skattesubjekt belastas med en skatt som uppgår till 40 % på det utskiftade beloppet. Med utskiftat belopp förstås enligt 2 § utskiftningsförfordningen vad bolaget i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utger i pengar eller annat till delägare i förhållande till hans andel eller efter annan i bolagsordningen eller i anslutning till beslut om nedsättning bestämd grund, i den mån det utgivna beloppet inte enligt SIS är att hänföra till utdelning från bolaget.<sup>1)</sup> För att undgå beskattningen kan emellertid bolag vars moderbolag är befriat från beskattning av mottagen utdelning i stället förfara på följande sätt.

Aktiekapitalet i dotterbolaget nedsätts med ett belopp som motsvarar den summa med vilken utskiftning tänkes äga rum. Beloppet överförs till disponibla vinstmedel. Därefter beslutar dotterbolaget om utdelning. Eftersom moderbolag som äger minst 25 % av aktierna i ett dotterbolag normalt är befriat från beskattning på utdelat belopp, träffas det mottagande bolaget inte av någon skatt.<sup>2)</sup>

Bolagsbeskattningens andra led, som normalt äger rum hos aktieägaren i form av skatt på utdelning kan, som vi nyss har sett, verkställas hos dotterbolaget i form av utskiftningsbeskattning. Trots det antas allmänt att aktieägaren i ett bolag, som har likviderats eller vars kapital har satts ned, kan beskattas såsom för realisationsvinst.<sup>3)</sup> Uttalanden av den innebörden har bl a gjorts i DsFi 1974:4 s 77 som låg till grund för regeringens prop. 1974:188 med förslag tillsärskilda regler om den skattemässiga behandlingen vid övergång från

- 1) Utskiftningsbeskattning kan verkställas också i det fall ägaren till det bolag från vilket utskiftning verkställs är ett annat bolag. Undantag gäller emellertid i de fall moder- och dotterbolagsförhållandet har bestått sedan den 1 januari 1940 eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet. Dessutom kan dispens från utskiftningsskatt lämnas av riksskatteverket i vissa fall.
- 2) Beträffande skattefrihet för mottagen utdelning se avsnitt 5.2.1.1 nedan.
- 3) Uppfattningen att utskiftning skulle kunna föranleda realisationsvinstbeskattning har kritiserats. Se Eriksson, SST 1978 s 237.

aktiebolag till annan företagsform. Antagandet om sådan beskattning föranledde det särskilda undantag från realisationsvinst som finns i 7 § lagen (1974:990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m m. - Även föreskriften i anvisningspunkten 5 till 35 § KL, om att skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust inte skall anses uppkomma vid fusion mellan moderbolag och sådant helägt dotterbolag som sägs i 174 § 1 mom i lagen (1944:707) om aktiebolag, gamla AL, kan ses mot bakgrund av att realisationsvinstskatt skulle kunna inträda.

Utskiftningsskatt träffar endast svenska bolag. Om ett utländskt bolag likvideras förekommer inte någon sådan beskattning. Mottagen inkomst behandlas inte heller som skattepliktig utdelning. Däremot kan som nyss nämndes realisationsvinstbeskattning förekomma.<sup>1)</sup>

Det svenska bolagsbeskattningssystemet omfattar också ersättningsskatteförordningen. Denna skatt, som har en mycket begränsad betydelse, kan tas ut av svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, vars verksamhet väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Reglerna tillämpas om bolaget har underlåtit att besluta vinstutdelning, trots att detta skäligen bort äga rum med hänsyn till företags ställning. Ersättningsskatt kan också tas ut om beslutad vinstutdelning har ägt rum med ett belopp som med hänsyn till bolagets ställning får anses alltför ringa, allt under förutsättning att omständigheterna gör det sannolikt att ett väsentligt syfte har varit att bereda fysiska personer, vilka har ägt del i företaget, lindring i deras beskattning.

Ersättningsskatten uppgår till 25 % av det beskattningsbara beloppet. Beskattningens funktion är att förmå vissa förvaltningsbolag att verkställa utdelning. Har utdelning ägt rum efter det att ersättningsskatt har påförts bolaget, kan restitution äga rum under vissa villkor.

Ersättningsskatt kan också påföras bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet som har säte i utlandet och vars verkliga ledning utövas här i riket, om företags verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.<sup>2)</sup>

1) Se emellertid slutet av avsnitt II:2:1 och vad som där har anförts i fotnot 1 på s 18 i anslutning till RSV/FB Dt 1978:21.

2) Dyliga bolag vilka beskrivs i 64 § 2 mom KL brukar populärt kallas luxemburgbolag. Som framgår av beskrivningen om ersättningsskatt kan sådan skatt tas ut bl a av svenska fastighetsförvaltande bolag, under det att detta inte är möjligt, när det är fråga om luxemburgbolag.

## 5.2 Betalning till svenskt bolag

### 5.2.1 Utdelning

#### 5.2.1.1 Betalning mellan svenska bolag

Såsom framhållits tidigare är svenskt aktiebolag i princip skattskyldigt för all inkomst, inräknat utdelning från annat aktiebolag.<sup>1)</sup> I princip råder inte någon skillnad i beskattningshänseende mellan beslutad utdelning och förtäckt utdelning.<sup>2)</sup> Vid beräkning av skattepliktig vinst för det utdelande bolaget medges i allmänhet inte avdrag för den del av vinsten som delas ut. S k ekonomisk dubbelbeskattning tillämpas således i princip, eftersom mottagaren beskattas för hela den mottagna utdelningen.

Regeln att svenskt aktiebolag är skattskyldigt för all inkomst är försedd med ett viktigt undantag. Enligt 54 § KL och 7 § SIS är nämligen svenskt aktiebolag i princip frikallat från skattskyldighet för utdelning från annat svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening. Denna ordning har införts för att förhindra kedjebeskattnig av bolagsvinst. Den generella skattefriheten är dock försedd med en rad undantag.

1. Det viktigaste av dessa undantag är att skattefriheten endast avser utdelning på s k "rörelseaktier", dvs aktier som inte utgör kapitalplacering. Som kapitalplaceringsaktier anses i princip aktiepost för vilken röstetalet understiger 25 procent av röstetalet för samtliga aktier i det bolag som har givit ut aktierna. Under vissa omständigheter kan dock innehavet av en mindre aktiepost kvalificera för skattefrihet för utdelning. Då får emellertid bolaget

1) Enligt anvisningspunkt 6 till 38 § KL likställs med utdelning sådant skattetillgodohavande som enligt lagstiftning i vissa stater tillgodoförs mottagaren av utdelningen.

2) I sådana fall av förtäckt utdelning som behandlas under fotnot 1 på s 18 äger någon beskattning inte rum om inte den vederlagsfria pantförmånen behöver tas i anspråk.

visa, att aktierna innehas som ett led i bolagets rörelse och inte som en kapitalplacering<sup>1)</sup>.

2. Bank- och försäkringsaktiebolag åtnjuter i regel inte skattefrihet, såvida inte aktierna innehas som ett led i organisationen av bolagets verksamhet av annat slag än förvaltning av fastighet, värdepapper och därmed likartad lös egendom. Som exempel på utdelning som är fri från skatt kan nämnas utdelning på aktier i ett dotterbolag som äger den fastighet där moderbolagets verksamhet bedrivs.

3. För ett aktiebolag som driver byggnads- eller tomtrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter råder ingen skattefrihet för utdelning på aktier som utgör lagertillgång i rörelsen, t ex aktie i dotterbolag som äger tomtmark eller förvaltar byggnader.

4. Aktiebolag som förvaltar värdepapper och liknande lös egendom (s k förvaltningsföretag) är i princip skattskyldiga för utdelning. Utdelningen blir dock skattefri om den i sin helhet utdelas vidare till aktieägarna i förvaltningsbolaget.<sup>2)</sup> För den särskilda kategori av förvaltningsföretag som kallas investmentföretag gäller dock något liberalare regler<sup>3)</sup>. Sådana företag blir

1) I RÅ 1970 ref 52 ansågs att aktier motsvarande omkring 8,6% av röstetalet för samtliga aktier i det utdelande bolaget innehades med rörelsesyfte. I MRN I 1972 7:4 hade Lantbrukarnas riksförbund förvärvat dels aktier i Åhléns motsvarande endast 4 % av röstetalet för alla aktier i Åhléns och dels aktier i NK motsvarande endast 1,8 % av röstetalet för alla aktier. Trots det ansågs innehavet betingat av rörelsen.

2) Egentligen kan förvaltningsbolaget inte dela ut mottagen utdelning förrän året efter det att utdelningen uppburits. Förvaltningsbolaget skall nämligen på ordinarie bolagsstämma konstatera att vinstmedel finns disponibla för utdelning. Se 11 kap ABL. För att avdrag skall medges år 2 fordras således att bolaget år 1 haft en vinst som kan delas ut år 2.

3) Härmed avses förvaltningsbolag, vars uppgift väsentligen är att genom ett fördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägare eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägs av ett stort antal fysiska personer.

skattefria för all mottagen utdelning om minst 80 procent av denna utdelas vidare till företagets aktieägare.

5. Sk fåmansbolag ("familjebolag") beskattas i princip för mottagen utdelning. Bolaget kan dock undgå sådan beskattning om det visar, att den mottagna utdelningen i skälig omfattning utdelats vidare till bolagets aktieägare. I praxis har det upprätthållits ett krav på att 50 % av mottagen utdelning har vidareutdelats. Utdelning på aktier som innehas som ett led i organisationen av annan verksamhet är dock i regel skattefri även för fåmansbolag.<sup>1)</sup>

#### 5.2.1.2 Betalning från utländskt bolag till svenskt bolag

##### 5.2.1.2.1 Ej avtalsland

Utdelning från utlandet utgör skattepliktig inkomst för det mottagande svenska bolaget. Om beskattning har ägt rum i det land från vilket utdelningen härrör kan dubbelbeskattningen lindras genom att mottagaren erhåller avdrag för den utländska skatten som en kostnad. Sådant kostnadsavdrag medges endast för skatt som har belastat utdelningen. Avdrag medges inte för inkomstskatt som dotterbolaget erlagt.

En annan metod som normalt bör ge lägre sammanlagd skatt är att från den svenska statliga inkomstskatten begära avdrag för den statliga eller delstatliga skatt som har tagits ut på utdelningen i utlandet. Inte heller vid denna avräkning medges avdrag för det utdelande dotterbolagets egen skatt.

Reglerna om att avdrag kan erhållas för utländsk skatt som kostnad har tagits in i anvisningspunkten 4 till 20 § KL. Dessa bestämmelser tillämpas också vid beräkning av statlig inkomstskatt. Avräkning för den utländska skatten medges

<sup>1)</sup> Reglerna om kedjebeskattning har ändrats genom lagstiftning under våren 1979. De mer detaljerade bestämmelserna har nu tagits in i anvisningspunkten 1 till 54 § KL (prop 1978/79:210, SkU 1978/79:57, rskr 1978/79:389 och SFS 1979:612). Genom denna ändring har beskattningen av utdelning till fåmansbolag mjukats upp.

däremot endast vid den statliga taxeringen. Bestämmelserna härom har tagits in i 24-28 SIS<sup>1)</sup>.

Det bör noteras att de unilaterala bestämmelserna för lindring av dubbelbeskattning i form av kostnadsavdrag respektive avräkning för utländsk skatt är samordnade såtillvida att den skattskyldige är berättigad att tillgodoföra sig avdrag även för preliminärt erlagda skatter. Har han emellertid utnyttjat denna möjlighet, skall det belopp med vilket avräkning sedermera medges för utländsk skatt minskas med den skattelindring som har uppkommit på grund av det tidigare avdraget. Detta gäller även den lindring som han kan ha erhållit vid den kommunala beskattningen. Detta medför att den slutliga effekten för den som tillämpar avräkningsreglerna inte är mera förmånliga än om han från början tillämpat endast avräkning.

Som påpekats tidigare är ju de svenska interna avräkningsbestämmelserna i princip begränsade till utländska och svenska statliga skatter. En fördel med att först kunna utnyttja avdraget och därefter tillämpa avräkningsreglerna är emellertid den räntevinst detta innebär, eftersom avdrag redan för preliminära skatter innebär att den svenska skatten kan påföras med ett lägre belopp, oavsett om den slutliga utländska skatten har bestämts.

Denna fördel motverkas av att det kan vara förmånligt att inte yrka avdrag för utländsk skatt som en kostnad i vissa fall. Avstår den skattskyldige att yrka avdrag påförs han en högre kommunalskatt, eftersom den skattepliktiga inkomsten blir högre. Förutom den förmån avräkning enligt avräkningsreglerna medger kan den skattskyldige sedermera tillgodoföra sig avdrag för den kommunala inkomstskatten, när han beräknar underlaget för statlig inkomstskatt. Sådant avdrag medges enligt 4 § 1 mom första stycket SIS bl a aktiebolag vid beräkning av inkomst som skall underkastas statlig inkomstskatt. Avdraget avser kommunalskatt som har påförts bolaget året före taxeringsåret.

1) Genom det lagstiftningsarbete som nämndes i föregående fotnot har det i anvisningspunkt 5 till 54 § KL förts in en regel om att riksskatteverket på ansökan kan förklara bl a svenskt aktiebolag frikallat från skattskyldighet för utdelning från utländskt företag. En förutsättning för sådan frikallelse är att utdelningen skulle ha varit undantagen från svensk skatt om både utbetalaren och mottagaren hade varit svenska företag. En ytterligare förutsättning är att inkomsten hos det utdelande företaget har underkastats en beskattning som är jämförbar med den svenska motsvarande skatten, eller uppgår till minst 30 %.

## 5.2.1.2.2 Avtalsland

I de fall Sverige har dubbelbeskattningsavtal med den stat från vilken utdelningen härrör får källstaten normalt ta ut en kupongskatt eller liknande för vilken avräkning medges vid beskattningen i Sverige. De skattesatser som tillämpas har angivits i bilaga 1 med översikt över dubbelbeskattningsavtal. Om inkomsten också skall beskattas i Sverige, t ex därför att moderbolaget inte är frikallat från skatt på utdelningen, utgörs det svenska skatteunderlaget av nettointäkten, dvs intäkten minskad med kostnader men med tillägg för utländska skatter.

I anvisningarna till utdelningsartikeln i de flesta svenska dubbelbeskattningsavtal uttrycks detta något annorlunda. I avtalet mellan Sverige och Holland föreskrivs i anvisningspunkten 2 tredje stycket till artikel 10: "I andra fall (än när inkomsten tas emot av aktiebolag eller ekonomisk förening; min anmärkning) beräknas svensk skatt på utdelningens bruttobelopp utan avdrag för nederländsk skatt. Avdrag medges dock i vanlig ordning för förvaltningskostnader och ränta på skuld som belöper på utdelningen."

Denna bestämmelse var föremål för regeringsrättens bedömning i rättsfallet RRK R 76 1:68. Det var där fråga om en person som under året haft intäkter av kapital med tillsammans 15 680 kronor, varav 7 899 kronor utgjorde utdelning på aktier i ett nederländskt bolag. De sammanlagda kapitalkostnaderna uppgick till 17 226 kronor. Förvärvskällan kapital utvisade således ett underskott om 1 546 kronor.<sup>1)</sup> Den skattskyldige yrkade avräkning från sin svenska inkomstskatt med 1 196 kronor, vilket motsvarade vad han hade erlagt i skatt i Holland enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Holland. Enligt avtalet var Holland berättigat att ta ut en skatt som uppgick till 15 % av utdelningen.

Regeringsrätten fann emellertid att den skattskyldige upptagit ett lån för att förvärva de holländska aktierna och att räntan på lånet borde dras av från utdelningsinkomsten. Dessa kapitalkostnader översteg bruttoutdelningen på de utländska aktierna. Inte någon del av den svenska skatten kunde därför anses belöpa på utdelningsinkomsten. Av detta kan den slutsatsen dras att avräkning inte skulle ha medgivits ens om förvärvskällan kapital i sin helhet visat överskott.

Enligt artikel 26 § 5 i avtalet mellan Sverige och Holland föreskrivs att från skatten på inkomsten skall vid beskattning i Sverige avräknas så mycket av den

1) Jmf RÅ 1949 ref 18.

holländska skatten som motsvarar den svenska skatt som belöper på inkomsten i fråga. Eftersom någon svensk skatt inte kunde anses belöpa på den utländska inkomsten från vilken räntan skulle dras av medgavs inte någon avräkning för den holländska skatten på 1 196 kronor.

Förklaringen till att skatt kunde tas ut i Holland och att svensk skatt inte ansågs belöpa på utdelningsbeloppet är bl a att källskatt, dvs skatt i det land från vilket inkomsten härrör, får tas ut på bruttoinkomsten, under det att hemviststaten beräknar skatten på nettointäkten.

I de fall utdelning endast får beskattas i källstaten sker givetvis inte heller någon beskattning i Sverige. Den situationen föreligger i de fall det utdelande utländska bolaget betraktas som dotterbolag till det svenska bolaget. I dessa fall medges inte något avdrag för den utländska skatten mot annan svensk skatt. Lindring för utländsk skatt medges inte heller i någon annan form i dessa fall.

I samtliga svenska dubbelbeskattningsavtal utom avtalet med Arabrepubliken Egypten föreskrivs att utdelning till svenskt bolag från utländskt bolag skall vara fri från svensk skatt på de villkor som gäller för skattefria utdelning mellan svenska bolag.<sup>1)</sup>

I vissa avtal är denna bestämmelse försedd med begränsningar för att hindra att avtalet i fråga utnyttjas för att erhålla frihet från beskattning för utdelning, som härrör från tredje stat men som leds genom rörelsedrivande bolag i land med vilket Sverige har dubbelbeskattningsavtal. Detta gäller t ex avtalen med Danmark, Nederländerna, Schweiz, Brasilien och Zambia.

I några fall kan den utländska skatten på mottagen utdelning vara högre än som framgår av bilaga 1. Det gäller t ex utdelning från Brasilien i de fall utdelningen överstiger 12 % av dotterbolagets kapital. För sådana fall tillämpas en transfereringsskatt i Brasilien. Denna skatt omfattas inte av avtalet. Skatten är progressiv och utgår med mellan 40 och 60 % på underlaget.

Liberia äger enligt avtalet med Sverige ta ut skatt efter en procentsats som överstiger de i tabellen angivna 10 %. Det framgår bl a av prop. 1969:108 s 31. I sådant fall är Sverige inte skyldigt att avräkna högre belopp än som motsvarar avtalsenliga 10 %. Av samma prop s 30 framgår emellertid att Liberia i vissa fall kan ta ut skatt efter lägre procentsats än 10 %.

Den höga procentsatsen 25 % på utdelning från Förbundsrepubliken Tyskland föranleds av att det landet under undersökningsperioden tillämpade ett sk split rate system enligt vilket skatten på utdelad inkomst var lägre än på inkomst

1) Se avsnitt 5.2.1.1 ovan.

som dotterbolaget behöll.<sup>1)</sup> Även Japan och Österrike hade ett sådant system, dock utan att ta ut högre källskatt för utdelning till svenska moderbolag.

Norge tillämpar ett system som i viss mån motsvarar det som tillämpades i Förbundsrepubliken Tyskland. Sålunda medges norska bolag avdrag för verkställd utdelning vid taxering till statlig inkomstskatt. För att inte missgynna utdelningsmottagare bosatta i Norge i förhållande till dem som är bosatta i Sverige föreskriver det svensk-norska dubbelbeskattningsavtalet att Norge skall vara berättigat att innehålla källskatt på utdelning till svenska bolag med 15 %, trots att Sverige i motsvarande situation endast får ta ut kupongskatt med 5 %.

Arabrepubliken Egypten, Grekland, Indien och Israel medger avdrag för erlagd utdelning vid beräkning av skattepliktig inkomst i det bolag som verkställer utdelningen. I fråga om Egypten, Grekland och Israel föreskrivs det i avtalen att utdelning till svenskt moderbolag får beskattas i källstaten endast om sådant avdrag medges. I de fall avdrag verkställs och beskattning äger rum uppgår skatten till ca 40 % i Egypten, 33 % i Grekland och 55 % i Israel.

Det avdrag som medgavs för utdelning från indiskt bolag uppgick till 65 % av utdelningsbeloppet. Resterande 35 % beskattades med samma skattesats som gäller för bolag.

Beträffande utdelning från Frankrike kan noteras att de bolag som omfattas av denna undersökning inte erhåller skattetillgodohavande, s k avoir fiscal. Det framgår av artikel 9 § 3 b 2:0. Avsikten med skattetillgodohavandet är att lindra den dubbelbeskattning som bolagsinkomster underkastas genom att skatt först belastar bolagets vinst och därefter tas ut hos aktieägaren när han erhåller utdelning. Systemet innebär i korthet följande. En del av den skatt som bolaget erlägger tilldelas utdelningsmottagaren (skattetillgodohavande). Skatt på utdelningen beräknas därefter på det sammanlagda beloppet av utdelning och skattetillgodohavande. Om utdelningsmottagarens inkomstskatt - beräknad på ett belopp motsvarande utdelningen och den del av bolagsskatten (skattetillgodohavandet) som tilldelats honom - understiger skattetillgodohavandet, erhåller han utdelningen jämte skillnaden mellan skattetillgodohavandet och skatten. Skulle däremot skatten på utdelning och skattetillgodohavande överstiga tillgodohavan-

1) F n tillämpar Förbundsrepubliken Tyskland ett system som innefattar både split rate och skattetillgodohavande. - Se prop 1978/79:78 s 3 f. Av bilagan till SFS 1980:762 framgår att skatt på utdelning från moderbolag i Förbundsrepubliken Tyskland sänkts till 15%.

det avräknas skatten mot tillgodohavandet. Aktieägaren får betala det resterande beloppet.

Inte heller det skattetillgodohavande som aktieägare i brittiska bolag tillgodofördes gällde sådana aktieägare som omfattas av undersökningen.<sup>1)</sup>

## 5.2.2 Ränta, royalty, andra betalningar än royalty för immateriella tillgångar, management fees, service fees och varubetalningar.

### 5.2.2.1 Betalning mellan svenska bolag

#### 5.2.2.1.1 Intäktsidan

Som har framgått av det föregående är svenska aktiebolag i princip skattskyldiga för all inkomst, oavsett varifrån den härrör. Betalningar i form av ränta, royalty, andra ersättningar för upplåtelse av immateriella tillgångar, management fees, service fees och varubetalningar är därför underkastade full skatteplikt.

Det framgår av den tidigare redogörelsen för det svenska skattesystemet att vissa inkomster på grund av försäljning av tillgångar behandlas enligt rörelsebeskattningsreglerna.<sup>2)</sup> Inkomst på grund av försäljning av fastigheter avsedda för stadigvarande bruk och av aktier samt av tillgångar, som inte är avsedda för rörelsen, behandlas däremot enligt realisationsvinstreglerna. I sådana fall kan reducerad beskattning inträda. Räntebetalning beskattas i allmänhet som inkomst i förvärvskällan kapital.

1) Numera har det brittiska skattetillgodohavandet också sträckts ut till utdelning på aktier som innehas av bolag som direkt eller indirekt behärskar 10% eller mer av röstetalet för aktierna i det utdelande bolaget. Se prop 1979/80:67, SkU 37, rskr 228 och SFS 1980:1142.

2) Jmf III:1.

### 5.2.2.1.2 Kostnadssidan

Ersättning som erläggs i form av ränta, royalty eller andra betalningar än royalty för upplåtelse av immateriella tillgångar, management fees, service fees eller varubetalningar utgör avdragsyll kostnad för den som verkställer betalningen.

Kostnad för anskaffning av anläggningstillgångar avsedda för rörelsen skall periodiceras. Omedelbart avdrag kommer i fråga endast för inventarier som har en beräknad varaktighet som understiger tre år.<sup>1)</sup>

För att undvika missförstånd bör det också påpekas att avdrag inte äger rum när betalningen faktiskt verkställs utan under den beskattningsperiod för vilken kostnaden uppkommer. Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässig princip och inte enligt kontantprincipen.<sup>2)</sup>

### 5.2.2.2 Betalning från utländskt bolag

#### 5.2.2.2.1 Ej avtalsland

På samma sätt som när svenskt bolag erhåller ränta, royalty eller andra betalningar än royalty för upplåtelse av immateriella tillgångar eller management fees, service fees eller varubetalningar från svenskt bolag utgör inkomsten skattepliktig inkomst, när den förvärfvas från utländskt bolag.

- 1) I prop 1980/81:68 föreslog regeringen att det i första stycket av anvisningspunkten 3 till 29 § KL skulle föreskrivas att omedelbart avdrag skulle medges också för inventarier av ringa värde. Detta skulle gälla oavsett beräknad livslängd. Som riktmärke föreslog föredraganden värden på högst 500 till 600 kr i dagens penningvärde (= ca 4% av då gällande basbelopp). I SkU 1980/81:25 avvisades denna beloppsmässiga precisering. I övrigt godtog principen om omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde. Se SFS 1981:295.
- 2) Se 41 § KL som föreskriver att inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke står i strid med särskilda bestämmelser i KL. I vissa fall får inkomst av annan fastighet också beräknas enligt samma metod. Se anvisningspunkten 1 andra stycket till 41 § KL.

I den mån inkomsten har underkastats beskattning i utlandet, på grund av att förvärvskällan från vilken den härrör anses belägen i det land från vilket betalningen har förvärvats, kan uppkommen dubbelbeskattning lindras. Det sker antingen genom att den utländska skatten behandlas som en kostnad vid beräkning av skattepliktig inkomst i Sverige eller genom att avräkning medges för utländsk statlig eller delstatlig skatt vid debitering av svensk statlig inkomstskatt.<sup>1)</sup>

Med tillämpning av dessa regler kan dubbelbeskattning lindras för ränta, royalty och andra betalningar än royalty för upplåtelse av immateriella tillgångar.

Däremot bör någon lindring i allmänhet inte bli aktuell om det land från vilket varubetalning har mottagits beskattat densamma, eftersom betalning för levererade varor inte kan hänföras till någon källa i det andra landet för den svenske säljaren med mindre han har särskilda anordningar, som kan betraktas som fast driftställe i det landet. Skulle i något fall sådan betalning, enligt lagstiftningen i det land från vilket betalning härrör, anses hänförlig till källa som är belägen där bör dock lindring kunna medges enligt svenska unilaterala regler. Bedömningen bör normalt bli densamma i fråga om management fees och service fees från ett annat land.

Beträffande principerna för beräkning av den svenska skatt som kan minskas genom avräkning av utländsk skatt på samma inkomst hänvisas till RRR R 76 1:68.<sup>2)</sup>

#### 5.2.2.2.2 Avtalsland

I de fall Sverige har slutit dubbelbeskattningsavtal med det land från vilket skattskyldig med hemvist i Sverige erhåller betalningen, får beskattning äga rum där, om det medges enligt avtalet eller om någon föreskrift som hindrar sådan beskattning inte finns i avtalet.

Varubetalningar får genomgående inte beskattas i det land i vilket det betalande bolaget har hemvist, med mindre det mottagande svenska bolaget har ett fast driftställe där, till vilket betalningen också kan hänföras. Normalt föreskrivs nämligen att den inkomst, som får hänföras till det fasta driftstället,

1) Anvisningspunkten 4 till 20 § KL och 24-28 §§ SIS.

2) Se sid 47 f.

inte får överstiga den inkomst som det fasta driftstället skulle ha förvärvat om det varit ett fristående företag.<sup>1)</sup>

Vissa stater tillämpar emellertid principen om s k "force of attraction". I sådant fall kan inkomsten från det fasta driftstället beräknas till högre belopp. Vinsten från det fasta driftstället kan då också inkludera inkomst som den skattskyldige haft av annan försäljning, än genom det fasta driftstället, till köpare i den stat där det fasta driftstället är beläget. En variant av denna princip finns i art 7:3 i det mellan Sverige och Tanzania gällande dubbelbeskattningsavtalet.<sup>2)</sup>

Ränta, royalty och andra betalningar än royalty för upplåtelse av immateriella tillgångar, samt i vissa fall management fees och service fees är inte sällan underkastade beskattning i den stat från vilken betalning härrör. De inkomstskatter som kommer i fråga i de skilda källstaterna framgår av bilaga 1. Om beskattning också äger rum i Sverige medges lindring för den utländska skatten.<sup>3)</sup>

Om man bortser från några länder, som hävdar en långtgående territorialitetsprincip, såsom Indien och en del sydamerikanska stater, är ränta, royalty och betalningar för upplåtelse av immateriella tillgångar från länder med vilka Sverige har avtal normalt underkastade endast en källskatt i det andra landet. Obegränsad beskattning i källstaten är således ovanlig.

I några fall kan betalningar av de slag som har behandlats nu vara underkastade regler om avräkning för utländsk skatt som har eftergivits (matching credit).<sup>4)</sup> Sådana bestämmelser finns bl a i avtalen med Brasilien, Filippinerna, Israel, Kenya, Malaysia, Malta, Liberia, Rumänien, Singapore, Spanien, Tanzania och Zambia.

#### 5.2.2.2.3 Ytterligare om räntebetalningar till Sverige från avtalsland

I de fall avtal har träffats mellan de båda länderna framgår beskattningsresultatet översiktligt av bilaga 1 rörande räntetransaktioner mellan betalande utländska bolag och mottagande svenska bolag. Som komplettering till bilaga 1 kan följande nämnas.

1) Se OECD:s modellavtal art 7 § 2.

2) Avtalet gäller endast inkomst som förvärvats efter utgången av år 1976 samt vid taxering till statlig förmögenhetsskatt år 1978 eller senare år.

3) Beträffande beräkning av avräkningsbar skatt se det tidigare nämnda rättsfallet RRR R 76 1:68 (avsnitt 5.2.1.2.2).

4) Beträffande innebörden av detta uttryck se avsnitt I:2:2.

Utöver den skatt som får tas ut enligt avtalen mellan å ena sidan bl a Filippinerna och Italien och å andra sidan Sverige skall läggas mervärdeskatt som tas ut på räntor i dessa båda länder.

Avtalen omfattar inte mervärdeskatt. Resultatet blir därför mindre förmånligt för den skattskyldige än som framgår av bilaga 1. Avdrag bör emellertid kunna medges för den utländska mervärdeskatten som en kostnad enligt reglerna i första och andra stycket i anvisningspunkten 4 till 20 § KL.

Såvitt gäller Filippinerna balanseras emellertid denna effekt av bestämmelser om matching credit. Således tas i Filippinerna skatt inte genomgående ut efter 15% utan kan beräknas efter 10%. Sverige skall enligt föreskrift i avtalet från den svenska skatten på ränteinkomsten räkna av inte endast den verkliga uttagna skatten utan den skatt som skulle ha kunnat tas ut i Filippinerna. Bestämmelsen om sådan matching credit förekommer också i avtalen med bl a Israel, Liberia, Malaysia och Singapore.

Beträffande Liberia gäller emellertid som för utdelning att Liberia i vissa fall får ta ut skatt som överstiger den som anges i avtalet. Det framgår av prop 1969:108 s 31. I sådant fall är Sveriges skyldighet att avräkna den utländska skatten begränsad till ett belopp som motsvarar den som följer av själva avtalet.

Med några länder har Sverige träffat överenskommelser som medför att skatten på ränta i vissa fall tas ut efter en lägre procentsats än den som normalt föreskrivs i avtalet. Föreskrifter av den innebörden finns i avtalen mellan Sverige å ena sidan och Liberia respektive Singapore å den andra sidan i fråga om ränta, som betalas till penninginrättningar. I sådana fall får ränta som betalas från Liberia inte beräknas efter högre procentsats än 15%. Ränta från Singapore får inte överstiga 10%, under den ytterligare förutsättningen att det företag som betalar räntan bedriver industriell verksamhet enligt den definition som har givits för sådan verksamhet i artikel 8 § 3 i avtalet.

Bakgrunden till att några avtal innehåller bestämmelser om lägre källskatt på ränta på lån från penninginrättningar är att räntan utgör bruttovinst för långivaren i dennes normala rörelse. Om källskatt beräknas efter höga procentsatser på bruttobeloppet av räntan kan inkomsten reduceras mycket kraftigt för långivaren, i vissa fall i sådan utsträckning att den inte kan bära rörelsens övriga kostnader i form av löner, hyror m m. För att en sådan effekt inte skall upp-

komma måste långivaren ta ut en osedvanligt hög ränta. Effekten av detta är i själva verket att låntagaren får bära den källskatt som tas ut i låntagarens hemviststat.<sup>1)</sup>

I ett fall är beskattningsrätten till ränta uppdelad mellan utbetalarstaten och mottagarstaten. Det gäller enligt avtalet mellan Sverige och Nya Zeeland. Sålunda får Nya Zeeland beskatta 60% av inkomsten, under det att resterande del får beskattas i Sverige.<sup>2)</sup>

Enligt det avtal som numera gäller mellan Sverige och Finland kan ränta, som erläggs till svensk fysisk eller juridisk person som helt eller delvis kontrollerar det utbetalande finska bolaget, i vissa fall behandlas som vinstutdelning, varvid avdrag vägras. Finland har i avtalet iklätt sig en skyldighet att inte diskriminera svenska mottagare i förhållande till finska mottagare (Art 11 och 25:3 samt punkt II i protokollet till avtalet). - Ränta, för vilken avdrag vägras i Finland, kan behandlas som skattefri utdelning vid beskattningen i Sverige.<sup>3)</sup>

1) Huruvida denna övervältring verkligen genomförs helt eller endast delvis beror givetvis på omfattningen av lånekapital som står låntagaren till buds på skilda villkor. - I en PM daterad den 20 januari 1951 av de sakkunniga, som den dåvarande chefen för finansdepartementet med stöd av regeringens bemyndigande den 7 oktober 1949 tillkallade för att utreda frågan om vidgad rätt att vid taxering erhålla avdrag för utländska skatter (s 33), uttalas bl a att kapitalimporterande stater har föreställt sig att en lättnad i beskattningen skulle betyda en ur landets synpunkt lägre omkostnad för kapitalimporten, i vart fall om frånvaron av sådan skatt inte ersätts av en motsvarande högre skatt i borgenärens hemland.

Även om borgenärens hemviststat tillämpar avräkningsmetoden för att lindra dubbelbeskattning, kan det slås fast att någon sådan högre skatt inte lär kunna tas ut av myndigheterna i borgenärens hemland om inkomstskatten i källstaten är högre än motsvarande skatt i borgenärens hemviststat beräknad på nettoinkomsten.

2) Det numera gällande avtalet, bil 1 till SFS 1980:1131, föreskriver i art 9:2 att källstaten får ta ut en skatt som uppgår till högst 10% av räntans bruttobelopp.

3) Se prop 1973:179 s 15 sista stycket, 127 § TL samt art 26 och art 10:4 i bil 1 till SFS 1977:812.

#### 5.2.2.2.4 Ytterligare om royalty till svenska mottagare

Beskattningseffekterna i de fall royalty betalas till ett svenskt bolag från bolag med hemvist i en stat med vilken Sverige har träffat dubbelbeskattningsavtal framgår av bilaga 1 över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner. Som komplettering till uppgifterna i bilagan kan följande nämnas.

Uttrycket "royalty" innefattar normalt varje slag av belopp som betalas som ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterära, konstnärliga eller vetenskapliga verk (biograffilmer samt filmer och band för radio- och televisionsutsändningar inbegripna häri), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod samt för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Likartade betalningar, vilka faller utanför definitionen, kommer i de flesta fall att behandlas som inkomst av rörelse om betalningen inte enligt de definitioner som tagits in i det särskilda avtalet utgör betalning av annat slag än royalty eller rörelse. Om betalningen i sådant fall utgör inkomst av rörelse krävs det för att beskattning skall få äga rum i källstaten att mottagaren har fast driftställe där, till vilket inkomsten i fråga kan hänföras.

Det förekommer att uttrycket royalty omfattar mer än vad som innefattas i den beskrivning som nyss lämnades. Det gäller t ex avtalet med Spanien, enligt vilket ersättning för tekniskt bistånd utgör royalty. Anledningen till detta är att den stat från vilken betalningen härrör skall ha rätt att ta ut källskatt eller motsvarande.

Om beskrivningen av royalty i detta fall i stället hade uteslutit den nu nämnda betalningen skulle den hänföras till inkomst av rörelse för vilken Spanien skulle ha varit förhindrad att ta ut någon skatt om mottagaren saknar fast driftställe där, vilket normalt är fallet.

För att lättare kunna hantera den beskrivning som har lämnats på royalty kan de ersättningar som betraktas som royalty delas in i följande slag, nämligen ersättning för upplåtelse av upphovsrätt till litterärt eller konstnärligt verk (copyright royalty), ersättning för upplåtelse av patent eller varumärke etc och upplåtelse för kunskap och information.

Ersättning för upphovsrätt till litterärt och konstnärligt verk omfattar vanligtvis betalning för rätten att nyttja kinematografisk film om annat inte föreskrivs i avtalet.

Utanför definitionen av royalty faller ersättning för rätten att utnyttja gruva eller fast egendom. För sådan royalty gäller emellertid genomgående att den beskattas i källstaten. I de fall dubbelbeskattning lindras genom avräkning får beskattning oftast verkställas också i hemviststaten. Avtalet mellan Sverige och Canada föreskriver emellertid att inkomst av vad slag som helst, som härflyter från fast egendom i Canada och som uppbärs av en person bosatt i Sverige, skall vara undantagen från skatt i Sverige, trots att huvudmetoden för att lindra dubbelbeskattning enligt detta avtal är avräkning.<sup>1)</sup>

I några avtal är ersättning för rätt att utnyttja kinematografisk film uttryckligen utesluten ur begreppet royalty enligt den tillämpade definitionen. Det gäller t ex Grekland, Indien, Irland, Israel och Storbritannien. I sådant fall utgör ersättningen normalt inkomst av rörelse, vilken således beskattas endast i Sverige, om den svenske mottagaren inte har fast driftställe i det andra landet och förvärvar inkomsten genom detta driftställe. Avtalen med Grekland, Indien, Irland och Storbritannien innehåller uttryckliga definitioner av begreppet inkomst av rörelse i detta hänseende. Skulle betalningen inte anses utgöra inkomst av rörelse i Israel, kan beskattning komma i fråga här. Vad som har sagts nu hänger samman med att avtalen med de nämnda länderna inte innehåller någon regel om att s k övriga inkomster skall beskattas endast i mottagarens hemviststat, såsom föreskrivs i art 21 i OECD:s modellavtal.

1) Även i andra hänseenden utgör avtalet mellan Sverige och Canada ett undantag från vad som normalt brukar tillämpas. Sålunda är en person bosatt i Canada fritagen från svensk inkomstskatt vid icke yrkesmässig försäljning av fast egendom belägen i Sverige. (Se art XIV bil 1 till SFS 1967:27) - Likartade regler tillämpas för övrigt, när en person bosatt i Belgien förvärvar inkomst genom försäljning av fast egendom i Sverige. (Art 13 § 2 bil 1 till SFS 1968:568.)

Avtalen med bl a Grekland, Indien, Irland, Israel och Storbritannien innehåller i stället en regel om att inkomst med källa i det ena landet får beskattas i detta land om det står i överensstämmelse med landets egen lagstiftning och inte står i strid med någon uttrycklig bestämmelse i avtalet.<sup>1)</sup> Den omständigheten att filmroyalties därför har uteslutits från beskrivningen av royalty innebär inte i och för sig att beskattning är utesluten i källstaten. Detta gäller i vart fall för filmroyalty från Israel. Beträffande Grekland, Indien, Irland och Storbritannien däremot behandlas som nyss har nämnts sådan royalty som inkomst av rörelse enligt uttryckliga bestämmelser i avtalen. Beskattning kan därför inte komma i fråga i källstaten, såvitt mottagaren inte har fast driftställe i källstaten till vilket inkomsten kan hänföras.

Royaltyartikeln i avtalet med Filippinerna är mycket begränsad och omfattar endast ersättning för upplåtelse av skilda slag av film- och bandinspelningar. Eftersom avtalets metodartikel är av det slag som sägs i prop 1979/80:164 s 7, kan man utgå från att övriga royalties får beskattas i Filippinerna.<sup>2)</sup> - Avtalet med Sri Lanka undantar ersättning för upplåtelse av film och av upphovs- rätt från beskattning i källstaten. En likartad ordning tillämpas i förhållande till Canada.

Enligt avtalet med Canada är skatten på royalty nedsatt till noll endast i fråga om ersättning i form av copyright royalty. På royalty avseende upplåtelse av patent och dylikt tas det ut en källskatt som beräknas efter 15% som framgår av bilaga 1.

Några stater tillämpar en begränsning av det utbetalande bolagets avdragsrätt för royalty som erlagts till närstående bolag. Det gäller t ex Argentina och Brasilien.

- 1) Riksskatteverket har i sitt remissyttrande över ett förslag till nytt dubbelbeskattningsavtal med Nya Zeeland, vilket avtal undertecknats den 21 december 1979 för svenskt vidkommande, rest invändningar mot denna teknik för behandling av s k övriga inkomster. Departementschefen medger i prop 1979/80:164 s 7 att förfarandet inte är tillfredsställande, men framhåller att avtalets utformning i hög grad påverkats av den teknik som tillämpas i de dubbelbeskattningsavtal som slutits av länder, vars system har påverkats av det anglosachsiska systemet. Som exempel på liknande avtal nämns de svenska avtalen med Japan, Liberia och Kenya.
- 2) Se föregående fotnot.

Bland europeiska stater som belastar utgående royalty med omsättningsskatt kan nämnas Belgien, Frankrike, Italien, Nederländerna, Västtyskland, och Österrike. Sådan skatt omfattas inte av respektive dubbelbeskattningsavtal och kan därför inte avräknas från mottagarens skatt på inkomst. I dessa fall bör dock mottagaren vara berättigad att behandla den indirekta skatten som en kostnad med stöd av första och andra styckena i anvisningspunkten 4 till 20 § KL.

Matching credit medges i förhållande till några stater. Det gäller t ex Argentina, Filippinerna och Malaysia.

Svensk mottagare av royalty från Liberia kan åberopa 10 § 3 b i avtalet och begära att inkomsten i stället för att belastas med källskatten på 20% på bruttobeloppet, som framgår av bilaga 1, beskattas som inkomst från fast driftställe. I sådant fall utgår bolagsskatt som varierar från 5 till 45% och tas ut på nettoinkomsten. Skillnaden kan belysas med följande exempel.

Royalty utbetalas med 5 000 kr till svensk mottagare. Källskatt på beloppet får tas ut med 20% på bruttobeloppet och uppgår sålunda till 1 000 kr. Om mottagaren i stället väljer att låta inkomsten behandlas som inkomst av rörelse från fast driftställe utgår skatten med 5% på nettot efter avdrag för kostnader som tänkes medgivna med 30%. Skatten uppgår då till 175 kr (=  $5/100 \times (5\ 000 - 1\ 500)$ ). Om royaltyn emellertid utgår med höga belopp kan denna metod vara oförmånlig, eftersom bolagsskatten är progressiv. I exemplet har skatten på nettot beräknats efter lägsta skattesats.

På sätt motsvarande beskattningen av utdelning och ränta från Liberia kan skatten på royalty från Liberia tas ut både efter lägre och högre procent-sats.<sup>1)</sup>

Källskatten på patentroyalty från Sydafrika skall nedsättas med 50%. Den sydafrikanska skatten avräknas i Sverige. Beskattningsrätten till royalty från Nya Zeeland är uppdelad mellan källstaten och hemviststaten. Sålunda är 60% av inkomsten underkastad skatt i Nya Zeeland och 40% svensk skatt.<sup>2)</sup> Skatt på royalty från Österrike tas ut efter 10% om mottagaren äger mer än 50% av aktierna i det bolag som betalar ersättningen. I övriga fall utgår inte någon källskatt i Österrike.

1) Se prop 1969:108 s 30 och 31.

2) Fr o m den 1 januari 1981 får royalty från Nya Zeeland beskattas med 10% på utbetalningens bruttobelopp. Se art 10:2 i bil 1 till SFS 1980:1131.

### 5.2.3 Lån och kapitaltillskott

#### 5.2.3.1 Allmänt

Erhållna lån och kapitaltillskott utgör inte skattepliktig inkomst för ett svenskt bolag. De grundar inte heller avdrag för det bolag som har lämnat lånet eller tillskottet. Förmögenhetsöverföring kan emellertid verkställas i form av skildt koncernbidrag för vilket det givande bolaget kan vara berättigat till avdrag med stöd av bestämmelserna i 20 § KL. Det förutsätter att överföringen utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Skildt koncernbidrag kan t ex avse kostnader för marknadsföring eller gemensamma tjänster, som det givande bolaget erlagt för att stödja det mottagande bolaget. Den bakomliggande anledningen kan vara att det mottagande bolaget befinner sig i ett uppbyggnadsskede och är förlustbringande.

Eftersom den svenska bolagsbeskattningen bygger på de enskilda bolagen som subjekt och inte på beskattning av koncernen kan det skilda koncernbidraget utgöra ett instrument för begränsad vinstutjämnning mellan koncernmedlemmarna. Det bolag som erhåller det skilda koncernbidraget beskattas för detta såsom för inkomst.

Enligt 20 § första stycket andra meningen KL skall också sådant koncernbidrag som inte motsvaras av omkostnad avräknas vid beräkning av skattepliktig inkomst för givaren och inräknas i bruttointäkten hos mottagaren om bidraget kan hänföras till skildt koncernbidrag enligt bestämmelserna i 43 § 3 mom KL.

Sådana skilda öppna koncernbidrag kan lämnas inom svenska koncerner, under de förutsättningar som anges i 43 § 3 mom KL. Där föreskrivs att om svenskt bolag eller ekonomisk förening äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag får avdrag göras för koncernbidrag som något av bolagen lämnar ett annat av bolagen eller föreningarna. Det bolag som tagit emot bidraget skall redovisa detsamma som skattepliktig intäkt.<sup>1)</sup> - Lagtexten innehåller vissa ytterligare villkor för att avdrag skall få åtnjutas för utgivet koncernbidrag. Det bör betonas att systemet med öppna koncernbidrag inte medger någon vinstutjämnning mellan svenska och utländska bolag.

1) Detta regelsystem har ändrats något med verkan från den 1 januari 1980. Se prop 1978/79:210, SkU 1978/79:57, rskr 1978/79:389 och SFS 1979:612. Reglerna har tagits in i 43 § 3 mom KL och i anvisningspunkten 3 till 43 § KL.

### 5.2.3.2 Betalning till svenskt bolag från utländskt bolag

#### 5.2.3.2.1 Ej avtalsland

Lån eller kapitaltillskott som svenskt bolag tar emot från utländskt bolag utgör inte skattepliktig inkomst för det mottagande svenska bolaget. Har det utländska bolaget emellertid yrkat avdrag vid beräkning av inkomst i utlandet för det bidrag som lämnas till det svenska bolaget skulle beskattning eventuellt kunna komma i fråga. Det skulle kunna hävdas att lånet eller kapitaltillskottet i själva verket utgör ett marknadsföringsbidrag för vilket beskattning skall äga rum i Sverige. Om sådan beskattning kan äga rum i Sverige är emellertid tveksamt. Följande fall som visserligen gällde tillskott mellan svenska bolag är ändå av intresse.

I RÅ 1961 not fi 282 beskattades mottagaren för tillskottet, eftersom detta ansågs utgöra omkostnadsbidrag för att bestrida löpande avdragsgilla kostnader. I RÅ 1956 not fi 1 ägde beskattning inte rum hos mottagaren, som erhållit aktieägartillskott för vilket givaren ej yrkat avdrag. Denna princip tycks bekräftad genom RSV/FB Dt 1979:9, enligt vilket betalning från staten till AB ASEA-ATOM behandlades som skattefritt tillskott.

#### 5.2.3.2.2 Avtalsland

Reglerna beträffande den skattemässiga behandlingen av lån eller kapitaltillskott från bolag i land med vilket Sverige har dubbelbeskattningsavtal överensstämmer med bestämmelserna för behandlingen av sådan förmögenhetsöverföring till svenska bolag från bolag i andra länder än avtalsländer.

Vad gäller överföring av förmögenhet i form av koncernbidrag, skulle det dock kunna tänkas att öppet koncernbidrag, som lämnas från utländskt bolag med fast driftställe i Sverige till svenskt bolag i samma koncern, skulle kunna omfattas av bestämmelserna i 43 § 3 mom KL, vilka medger rätt till avdrag för det bolag som lämnar koncernbidraget och föreskriver skattskyldighet för det mottagande bolaget.

Regeringsrätten har emellertid med hänvisning till att lagtexten föreskriver att det skall vara fråga om transaktioner mellan svenska bolag ansett att bestämmelserna i 43 § 3 mom KL inte äger tillämpning mellan svenska och utländska bolag, oavsett om det utländska bolaget har fast driftställe i Sverige.<sup>1)</sup> Denna utgång är inte förenlig med artikeln om förbud mot diskriminering av utländska skattskyldiga i den lydelse föreskriften har i flera svenska dubbelbeskattningsavtal.<sup>2)</sup>

Bestämmelsen föreskriver dels att medborgare i en stat inte skall diskrimineras i den andra staten och dels att fast driftställe som bolag i den ena staten har i den andra staten inte skall diskrimineras där. Uttrycket "medborgare" och "person" omfattar för övrigt både individer och bolag. I fallet om AB Starla-Werken rörde det sig emellertid om ett fast driftställe som ett bolag med hemvist i USA hade i Sverige. Avtalet med det landet innehåller visserligen ett förbud mot diskriminering av utländska medborgare men det är inskränkt till de fall då medborgaren i det andra landet är bosatt i det land som företar beskattningsåtgärden. Det finns inte heller något förbud med avseende på fasta driftställen som amerikansk medborgare har i Sverige. Domen kan därför förenas med det svensk-amerikanska avtalet. Det kan emellertid noteras att denna fråga inte uttryckligen behandlades i någon instans.

Problemet har ett vidare intresse, eftersom det berör skilda föreskrifter i svensk skattelagstiftning.

I flera fall föreskrivs i svensk skattelagstiftning att reglerna, oavsett om de innebär skärpning eller förmånsbehandling, gäller för svenska bolag.<sup>3)</sup> Vid en isolerad läsning av bestämmelserna framstår det klart att de inte åsyftar utländska bolags filialer i Sverige.

1) RÅ 1979 1:55 angående AB Starla-Werken.

2) Jmf artikel 24 i OECD:s modellavtal.

3) Hit hör bl a reglerna i 54 § KL om frikallelse från kedjebeskattning, 43 § 3 mom KL om öppna koncernbidrag, Annelagens regler om avdrag i vissa fall för verkställd utdelning, reglerna om avsättning till investeringsfond enligt lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning och motsvarande regler i lagen (1979:609) om allmän investeringsfond.

Det generella diskrimineringsförbud som flera svenska dubbelbeskattningsavtal innehåller efter förebild av OECD:s modellavtal ger emellertid stöd för att utländska bolag i vissa fall bör underkastas en motsvarande behandling, i vart fall då reglerna innefattar förmånsbehandling.

Förarbetena till det svensk-norska dubbelbeskattningsavtalet innehåller vissa uttalanden som talar för att lagstiftaren får antas ha godtagit denna uppfattning.

Det svensk-norska dubbelbeskattningsavtalet har fogats som bil 1 till KK (1972:35) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Norge om undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet. I art 25 § 2 andra stycket föreskrivs att förbudet mot diskriminering av fast driftställe som norskt bolag har i Sverige inte innebär rätt för det norska bolagets filial att åtnjuta frihet från kedjebeskattning i Sverige.

I art 25 § 2 tredje stycket föreskrivs att diskrimineringsförbudet inte skall hindra Sverige eller Norge att beskatta inkomst, som förvärfvas av fast driftställe, enligt de regler som gäller i respektive stat för beskattning av fast driftställe tillhörigt bolag i den andra staten. Denna regel avser Annullavdragen i Sverige, dvs avdrag för beslutad utdelning enligt Annullagen och motsvarande regler i Norge.

I sitt remissyttrande över det förslag till dubbelbeskattningsavtal som de svenska och norska förhandlingsdelegationerna enades om efterlyste dåvarande Kungl kammarrätten förtydliganden av inskränkningarna i diskrimineringsförbudet.

Med anledning av detta påpekande framhöll departementschefen bl a följande.<sup>1)</sup> Bestämmelserna bygger på OECD:s rekommendation men har försetts med vissa tillägg. Därefter framhöll departementschefen att art 25 § 2 andra stycket hindrar norskt bolags svenska filial i Sverige att åberopa den skattefrihet som gäller i vissa fall för svenskt bolag som erhåller utdelning från annat bolag. Departementschefen framhöll att en regel av denna innebörd också finns i art XXVI(3) i det svensk-brittiska dubbelbeskattningsavtalet.

Beträffande art 25 § 2 tredje stycket påpekade departementschefen att regeln innebär att norskt bolags svenska filial inte kan tillgodoföras Annullavdrag.

Hade lagstiftaren inte ansett att diskrimineringsförbudet står i strid med uppfattningen att utländska bolags filialer skall vägras skattefrihet för uppbyggnad av utdelning enligt 54 § KL och Annullavdrag, hade det inte erfordrats något tillägg i avtalet med Norge.

1) Se prop 1971:172 s 51.

Övriga svenska dubbelbeskattningsavtal visar prov på en disparat hantering av denna fråga.

Enligt de avtal som fortfarande gäller i förhållande till de nordiska länderna utom Island råder överensstämmelse med det norska avtalet.

Avtalet med Island (SFS 1964:584) innehåller förbud mot diskriminering av fysiska och juridiska personer, oavsett om de har hemvist i den stat som verkställer beskattningsåtgärden.

Vissa avtal föreskriver emellertid ett mer inskränkt diskrimineringsförbud. Sålunda föreskrivs i det svensk-amerikanska avtalet (SFS 1965:38) att likabehandling skall gälla, när den skattskyldige har hemvist i den stat som verkställer beskattningsåtgärden.

I förhållande till Belgien (SFS 1968:568) föreskrivs likabehandling av utländska medborgare däri inräknat juridiska personer, oavsett om den skattskyldige har hemvist i den stat som utövar sin rätt att beskatta. Även fasta driftställen skall åtnjuta likabehandling.

Det filippinska avtalet (SFS 1969:635) föreskriver förbud mot diskriminering av medborgare i den ena staten, när han är bosatt i den andra staten. Förbudet omfattar också fasta driftställen som bolag i den ena staten har i den andra staten. Avtalet föreskriver emellertid också att vardera staten får förbehålla medborgare förmånsbehandling avsedd att främja nödvändig industri- och affärsverksamhet.

I vissa fall saknas regler om förbud mot diskriminering. Det gäller till exempel Indien.

Med förbehåll för smärre avvikelser kan följande uppställning göras. Den norska modellen gäller bl a:

Danmark; art 25 i bil 1 till SFS 1974:27, Finland; art 25 i bil 1 till SFS 1977:812, Norge; art 25 i bil 1 till SFS 1972:35, och Polen; art 23 i bil 1 till SFS 1977:475, samt Storbritannien; art XXVI(3) i bil 1 till SFS 1968:769 - såvitt avser skattefrihet för utdelning;

Den isländska modellen gäller bl a:  
Frankrike; punkt 14 i protokollet till bil 1 till SFS 1972:433, Arabrepubliken Egypten; art 21 i bil 1 till SFS 1959:22, Island; art 17 i bil 1 till SFS 1964:584, och Israel; art XVIII i bil 1 till SFS 1960:617;

Den amerikanska modellen gäller bl a:

Argentina; art XVIII i bil 1 till SFS 1963:234, Brasilien; art XVII i bil 1 till SFS 1967:163<sup>1)</sup>, och Canada; art XVI i bil 1 till SFS 1967:27;

Den belgiska modellen gäller bl a:

Belgien; art 24 i bil 1 till SFS 1968:568, Brasilien; art 24 i bil 1 till SFS 1975:1427<sup>2)</sup>, Grekland; art XXV i bil 1 till SFS 1963:497, Irland; art XXVI i bil 1 till SFS 1961:38, Japan; art XIX i bil 1 till SFS 1965:918, Kenya; art XXIII i bil 1 till SFS 1974:69, Nederländerna; art 27 i bil 1 till SFS 1968:771, Rumänien; art 26 i bil 1 till SFS 1979:57, Schweiz; art 26 i bil 1 till SFS 1966:554, Singapore; art XXI i bil 1 till SFS 1969:190, Spanien; art XXV i bil 1 till SFS 1977:75, Förbundsrepubliken Tyskland; art 22 i bil 1 till SFS 1960:549;

Den filippinska modellen gäller bl a:

Filippinerna; art XIX i bil 1 till SFS 1969:635;

Förbud mot diskriminering saknas i avtalen med bl a följande stater: Indien samt såvitt avser bolag Italien.

Förarbetena till det norska avtalet talar för att Sverige skulle vara förhindrat att vägra medge fast driftställe i Sverige till utländskt bolag, 54 § befrielse, Annellavdrag, avdrag för koncernbidrag som lämnas till svenskt systerbolag eller avdrag för avsättning till investeringsfond, under förutsättning att bolaget har registrerats i land med vilket Sverige har avtal enligt den isländska eller belgiska modellen.

Diskussionen skulle emellertid kunna föras något vidare.

Det skulle kunna hävdas att frågan, huruvida diskriminering förekommit i ett visst fall eller inte, skall avgöras med hänsyn till en jämförelse mellan skatten på det utländska bolagets svenska vinst och den skatt som svenska bolag genomsnittligt sett underkastas. Då skulle hänsyn kunna tas till att vissa regler, som det inte anses som någon fördel att underkastas, endast gäller för svenska bolag. Exempel på sådana regler utgör föreskrifterna om insättning på tillfäl-

1) Avtalet gällde t o m utgången av år 1975.

2) Avtalet gäller inkomst som förvärvas efter utgången av år 1975.

ligt vinstkonto enligt lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto.<sup>1)</sup>

Mot ett sådant resonemang kan emellertid vissa invändningar resas. Det är svårt, för att inte säga omöjligt, att beräkna vilken verkan en samlad tillämpning av både regler av förmånskaraktär och av annat slag genomsnittligt sett har.

Avtalens allmänna anvisningar föreskriver genomgående att frågan om och i vilken omfattning skattskyldighet föreligger för en person skall avgöras i första hand med ledning av svenska skatteförfattningar. Om sådan skyldighet inte föreligger kan den heller inte inträda genom avtalet. Det skulle stå i strid med grunderna för denna föreskrift att vägra ett utländskt bolag förmånsbehandling av typ befrielse från skatt på uppbyggnad utdelning enligt 54 § KL därför att bolaget i något annat fall inte underkastats samma tyngande regler som svenska bolag.

1) Det spörsmål som är föremål för diskussion hänger ihop med det sätt på vilket de skattskyldiga beskrivs i författningarna. I vissa fall förefaller det klart att lagstiftaren har önskat begränsa tillämpningen av vissa regler till svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Hit hör t ex koncernbidragsreglerna. I andra fall har lagstiftaren gjort avkall på sådana begränsningar. Det gäller t ex lagen (1975:1147) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt och lagen (1975:1149) om statligt investeringsbidrag för inventarieanskaffning. Tillämpningen av dessa regler kräver endast att det är fråga om skattskyldig som driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk. I några fall åter omfattar bestämmelserna aktiebolag, ekonomiska föreningar och sparbanker som huvudsakligen driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk. På detta sätt är lagen (1974:988) om avsättning till särskild investeringsfond och lagen (1974:325) om arbetsmiljöfond utformade, under det att lagen (1980:456) om insättning på tillfälligt vinstkonto, som uppvisar likheter med lagen (1974:988) om avsättning till särskild investeringsfond och lagen (1974:325) om arbetsmiljöfond, avser "svenska aktiebolag, ekonomiska föreningar och sparbanker" om företagets huvudsakliga verksamhet avser rörelse, jordbruk eller skogsbruk. När omfattningen av tyngande regler av sådant slag som nu har behandlats, har begränsats till "svenska" associationer kan det inte vara möjligt att tillämpa reglerna för motsvarande utländska juridiska personer. När reglerna däremot gäller sammanslutningar av visst slag utan att någon nationell kvalifikation läggs till, bör det vara möjligt att innefatta även utländska bolags fasta driftställen. Jmf Nils Mattsson SST 1973 s 218 f.

Det förefaller inte heller rimligt att göra frågan om förmånsreglernas tillämpning beroende av en beräkning av skatteeffekten i det särskilda fallet, eftersom det skulle medföra att diskrimineringsförbudets användning skulle bli beroende på vem den skattskyldige är och inte vilken svensk regel som var i fråga.

Sammanfattningsvis talar därför de starkaste skälen för att utländska bolags fasta driftställen är berättigade att tillämpa de regler som nämns under fotnot 3) på s 62, om avtalets diskrimineringsartikel är uppbyggd enligt den isländska eller belgiska modellen. När det gäller den filippinska modellen kan någon tveksamhet råda. Eftersom de regler som nu diskuteras inte generellt är tillkomna för att främja nödvändig industri- och affärsverksamhet bör diskrimineringsregeln även i detta fall kunna likställas med den belgiska och den isländska, dock med undantag för reglerna om avsättning till allmän investeringsfond och konjunkturinvesteringsfond.

### 5.3 Betalning till utländskt bolag

#### 5.3.1 Utdelning

##### 5.3.1.1 Ej avtalsland

På utdelning från svenskt bolag till mottagare bosatt i utlandet skall den som verkställer utbetalningen innehålla kupongskatt med 30%. Vid utdelning in natura läggs saluvärdet på den utdelade tillgången till grund för beräkning av kupongskatt. Däremot beskattas inte det utdelande bolaget för skillnaden mellan saluvärdet och bokförda värdet av tillgångarna som delas ut om tillgångarna inte utgörs av omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar som i beskattningshänseende är likställda med omsättningstillgångar.<sup>1)</sup> Vid utdelning av inventarier som i beskattningshänseende jämföras med omsättningstillgångar och av varulager kan det utdelande bolaget däremot beskattas för inkomst motsvarande skillnaden mellan saluvärdet och bokförda värdet. Utdelningen jämföras i detta fall med uttag ur rörelsen.

1) I RSV/FB Dt 1980:6 delade ett svenskt bolag ut aktier i andra svenska bolag till sitt norska moderbolag.

Det svenska bolaget ansågs inte ha förvärvat inkomst motsvarande skillnaden mellan saluvärdet och det bokförda värdet av aktierna. Dotterbolaget beskattades således inte för någon fingerad realisationsvinst.

Förtäckt utdelning till mottagare bosatt i utlandet kan beskattas med tillämpning av 26 § kupongskattelagen.<sup>1)</sup> I dessa fall är det emellertid den som tar emot utdelningen som själv är skyldig att betala skatten. Skatten kan drivas in enligt reglerna i UL. Sverige har också sträckt ut uppbrödssystemet genom att ingå handräckningsavtal med andra stater och genom att i vissa dubbelbeskattningsavtal ta in föreskrifter om indrivning i utlandet. Trots detta är skatt, som har beslutats enligt 26 § kupongskattelagen praktiskt möjlig att driva in endast i de övriga nordiska staterna. Det beror på att indrivning enligt bestämmelserna i avtal med övriga länder kan medges i den andra staten endast mot andra än medborgare i den staten.<sup>2)</sup>

Det har nämnts tidigare, att avdrag i vissa fall kan medges för utdelning vid beräkning av skattepliktig inkomst.<sup>3)</sup>

I 7 § första stycket Annelagen i den lydelse den hade för undersökningsperioden görs emellertid undantag från rätten till avdrag bl a om utdelningen verkställs av svenskt bolag, vars aktier till mer än hälften ägs av utländskt bolag. Enligt andra stycket samma lagrum beaktas dock inte aktier som ägs av utländskt bolag, som skall erlägga kupongskatt med helt eller nedsatt belopp. Det innebär att svenska dotterbolag, med moderbolag i stat med vilken Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal, är berättigade till avdrag om övriga förutsättningar föreligger.

### 5.3.1.2 Avtalsland

Beskattningseffekterna i huvuddrag vid betalning av utdelning från svenskt bolag till mottagare i utlandet framgår av bilaga 1 över skattekonsekvenser av interna transaktioner.

Så gott som genomgående tas kupongskatt ut även om mottagaren är ett utländskt bolag. Bilaga 1 visar emellertid att kupongskatten är nedsatt enligt de flesta

1) Se RÅ 1952 ref 39.

2) T ex SFS 1972:433 bilaga 1 artikel 20 jämförd med art 21 (Frankrike) och SFS 1965:38 bilaga 1 artikel XVII (USA).

3) Se s 40.

svenska dubbelbeskattningsavtal. I några fall skall inte någon skatt alls tas ut. I dessa fall vägras avdrag för utdelning, som svenskt bolag har erlagt till utländskt moderbolag, oavsett om förutsättningarna i övrigt är för handen.<sup>1)</sup>

I anslutning till vad som ovan har anförts beträffande Annelagen kan följande tilläggas. Bestämmelserna om rätt till avdrag på grund av erlagd utdelning har preciserats genom ny lagstiftning.<sup>2)</sup>

Av de nya reglerna framgår att rätten till avdrag på grund av utdelning till mottagare i utlandet förutsätter att den utdelningsberättigade - tillsammans med ägare av andra aktier som möjliggör avdrag på grund av utdelning - innehar minst 50% av dessa aktier i det bolag som verkställer utdelningen.

Detta kan medföra vissa säregna effekter i förhållande till moderbolag i framför allt Italien men även Israel, Japan, Liberia, Spanien och USA. Bakgrunden till detta är att den procentsats som föreskrivs i bilaga 1 endast tillämpas, när moderbolag i de nu nämnda staterna utom Italien innehar minst 50% av aktierna i det svenska dotterbolaget och såvitt avser moderbolaget i Italien 51% av aktierna i det svenska dotterbolaget.

Om ett sådant utländskt bolag i stället innehar lägre andel utgår en högre svensk kupongskatt, vilken i samtliga fall uppgår till 15% i stället för angivna 5% beträffande utdelning till Israel och USA samt i stället för 10% i fråga om utdelning till Italien, Japan, Liberia och Spanien. Om man också tänker sig att något över 50% av aktierna i det utdelande bolaget ägs av bolag i land i förhållande till vilket ingen kupongskatt skall tas ut, t ex Frankrike eller Nederländerna, blir den sammanlagda effekten, att det svenska dotterbolaget går miste om Annellavdraget samtidigt som utdelningen till aktieägarna i Israel, Italien, Japan, Liberia, Spanien eller USA belastas med en kupongskatt beräknad efter högre procentsats.

Om innehavet för aktieägarna i Israel, Japan, Liberia, Spanien eller USA stiger till 50% sjunker den svenska kupongskatten på utdelningen till dessa mottagare samtidigt som Annellavdrag medges. För svenskt dotterbolag till italiensk utdelningsmottagare inträffar samma situation när det italienska bolaget innehar 51% av aktierna i det utdelande svenska bolaget.

1) Det gäller t ex Frankrike och Nederländerna. Se art 9 i bilaga 1 till SFS 1972:433 och art 10 § i bil 1 till SFS 1968:771.

2) Prop 1978/79:210, SkU 1978/79:57, rskr 1978/79:389 och SFS 1979:618.

Beskattningsseffekterna i det mottagande bolagets hemland anges översiktligt i bilaga 1. I anslutning härtill kan nämnas att de sammanlagda effekterna av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Danmark samt de danska bestämmelserna om s k "utlandslempelse" medför att dubbelbeskattning av utdelning som upp bärs av mottagande danskt moderbolag kan undvikas.<sup>1)</sup>

För utdelningsmottagare i Irland, Israel och Storbritannien samt i USA medges avdrag för s k underlying tax, dvs sådan skatt som det utdelande svenska dotterbolaget har erlagt på vinsten. Om den svenska skatten i sådant fall genomsnittligt sett understiger skatten i det land i vilket mottagaren har hemvist bör någon dubbelbeskattning inte uppkomma.<sup>2)</sup>

I vissa fall är begränsningen av kupongskatten förenad med krav på att mottagaren skall ha innehaft aktierna i det utdelande bolaget viss tid. Sådana föreskrifter finns t ex i avtalen med Japan, Kenya, Liberia och Spanien.

### 5.3.2 Ränta

#### 5.3.2.1 Ej avtalsland

För utländsk mottagare kommer ränteinkomst, som betalas från Sverige, enligt svensk rätt normalt att hänföras till inkomstslaget kapital.<sup>3)</sup> Sådant inkomst är enligt 53 § 1 mom första stycket g) KL ej skattepliktig för utländskt bolag.

Om kapital, varav intäkten influtit skall anses tillhöra rörelsen, skall räntan betraktas som intäkt av rörelse. Inte heller i detta fall kan inkomstbeskattning i Sverige verkställas, eftersom ett utländskt bolag, som endast

- 1) För en grundligare genomgång av dessa bestämmelser hänvisas till en redogörelse av advokaten Peter Dyhrs angående danska beskattningsregler kapitel III avsnitt 3.1.2.2.2 exempel 1-3. Redogörelsen har upprättats inom ramen för samma projekt som denna uppsats.
- 2) En redogörelse för hur sådan "tax credit" medges i USA har lämnats av Sten Hamberg i en artikel i SN 1977 s 442 ff.
- 3) Jfr anvisningspunkt 2 till 28 § KL.

tar emot ränta från Sverige, inte uppfyller kravet i 53 § 1 mom första stycket g) KL på att bedriva rörelse här i riket.<sup>1)</sup>

### 5.3.2.2 Avtalsland

Det har framgått ovan att inkomst i form av ränta, som person bosatt i utlandet förvärvar från källa i Sverige, normalt inte är underkastad svensk beskattning. Beskattning kommer då inte heller i fråga, när Sverige har dubbelbeskattningsavtal med det land i vilket mottagaren har hemvist. Detta framgår av de allmänna anvisningar som har fogats som bilaga till de förordningar som regeringen utfärdat rörande tillämpningen av de skilda svenska dubbelbeskattningsavtalen.

Där föreskrivs att frågan om och i vilken utsträckning en person är skattskyldig i Sverige skall avgöras i första hand med ledning av de svenska skatteförfattningarna. Det anförs vidare, att om skattskyldighet inte föreligger enligt dessa författningar, kan sådan skattskyldighet inte heller inträda på grund av bestämmelse i avtalet.

I de flesta fall föreskriver de avtal som Sverige har slutit med andra stater, att Sverige har rätt att beskatta härifrån erlagd ränta. Eftersom denna beskattningsrätt inte har någon motsvarighet i KL och SIS verkställs inte någon beskattning i Sverige.<sup>2)</sup>

1) Beträffande krav på fast driftställe för beskattning av utländskt bolag här i riket se redogörelsen under avsnitt III:2. I den mån ränteintäkten är hänförlig till ett fast driftställe som mottagaren har i Sverige kan beskattning äga rum. Se även art 11 punkt 5 i OECD:s modellavtal.

Enligt art 5 punkt 6 i samma avtal skulle ett dotterbolag till utländskt moderbolag undantagsvis komma att betraktas som fast driftställe för det utländska bolaget. Något stöd i KL för beskattningssåtgärder i ett sådant fall finns emellertid inte. Se Pehrson SN 1974 s 80 och slutet av avsnitt III:2.

2) Dubbelbeskattningsakkunniga noterade detta i sitt betänkande SOU 1962:59 s 193 ff och föreslog att räntor, som betalas till utomlands bosatta fysiska och juridiska personer, skall beskattas i Sverige.

På grund härav kan reducerad normalbeskattning eller underbeskattning komma i fråga i förhållande till länder som hävdar territorialitetsprincipen, såsom Argentina, Brasilien, Peru, Indien, Kenya, Pakistan och Thailand. Detsamma gäller ränta som betalas till vissa förmögenhetsförvaltande bolag i t ex Canada, Italien, Lichtenstein, Luxemburg och Schweiz.

Avtalen med Island, Finland och Nya Zeeland innehåller inte någon uttrycklig bestämmelse om vilken stat som har beskattningsrätten till ränteinkomster. Enligt avtalen med Island och Finland får inkomsten därför beskattas i mottagarens hemviststat.<sup>1)</sup> Ränta som betalas till mottagaren i Nya Zeeland får också beskattas i mottagarens hemviststat, när någon beskattning inte har ägt rum i Sverige.

### 5.3.3 Royalty och andra ersättningar än royalty för immateriella tillgångar

#### 5.3.3.1 Ej avtalsland

Bestämmelser rörande inkomst av royalty finns bl a i 28 § KL och anvisningspunkten 3 till 53 § KL. Av 2 § första stycket och 6 § SIS jämförd med 3 § samma lag framgår att de nämnda stadgandena i KL äger tillämpning också vid taxering till statlig inkomstskatt. I 28 § KL föreskrivs att royalty och periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt skall anses som intäkt av rörelse, såvitt avgiften inte är av beskaffenhet att bära hänföras till intäkt av jordbruksfastighet eller annan fastighet.

I anvisningspunkten 3 till 53 § KL förskrivs vidare att inkomst av rörelse i form av royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt, som härflyter från här i riket bedrivna rörelse, skall anses som inkomst av rörelse, som här har bedrivits.<sup>2)</sup> Genom denna legalpresumption anses utländsk mottagare, som uppbär sådan inkomst, alltid ha bedrivit rörelse

1) Resultatet är detsamma enligt det mellan Sverige och Finland numera gällande avtalet (Bil 1 till SFS 1977:812).

2) Eftersom det inte finns något driftställe för mottagaren här i Sverige beskattas inkomsten enligt 57 § 1 mom andra stycket c) KL i det för riket gemensamma distriktet. Den statliga taxeringen verkställs i Stockholm. Se 14 § 1 mom SIS jämfört med 3 § 1 mom samma lag och 66 § KL.

här i riket. Han är därför skattskyldig här i riket för royalty och de övriga inkomster som det nu är fråga om.<sup>1)</sup>

I KL lämnas inte någon närmare beskrivning av royalty. Förarbetena till KL förefaller emellertid åsyfta ersättning för rätten att använda viss tillgång.<sup>2)</sup> Departementschefen framhåller i prop 1928:213 s 261 att det finns gränfall mellan sådan delaktighet i rörelse som har formen av royalty och som därför kan beskattas här i riket och andra former av delaktighet. Till ersättningsformer som påminner om royalty hänför han tantiem. Han påpekar emellertid att sådan betalning utgör ersättning för fortlöpande prestanda, under det att royalty utgör ersättning för rätten att utnyttja värdeobjekt som redan finns. I rättstillämpning verkar royaltybegreppen emellertid ha utvidgats till att omfatta också ersättning för överlåtelse av tillgång i vissa fall. I RÅ 1957 ref 1 behandlades ersättning för sålda aktier som royalty. Även sådan inkomst kan beskattas i Sverige även om den uppbärs av mottagare med hemvist i utlandet.

Den svenska skatten på inkomst av royalty är en beskattning av nettoinkomsten.<sup>3)</sup> För utländskt bolag som förvärvar sådan inkomst från Sverige uppgår skatten till 46% av nettointäkten.<sup>4)</sup>

- 1) Av departementschefens anförande i prop 1928:213 s 261 framgår att en utländsk mottagare av royalty från rörelse som bedrivs i Sverige anses på visst sätt delaktig i rörelsen. Han bör därför beskattas här.
- 2) Prop 1928:213 s 259 med hänvisning till kommunalskattekommitténs förslag år 1924 § 36 med anvisningar.  
Jmfr även Kuylenstierna; SST 1976 s 348.
- 3) Bruttobeskattning inom ramen för det svenska inkomstbeskattningssystemet förekommer endast på utdelning som betalas till person bosatt utomlands (se kupongskattelagen) och på inkomst som betalas till i utlandet bosatt artist eller utländskt arrangörsbolag. Se lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter.
- 4) Den kommunala inkomstskatten uppgår i dessa fall till 10%. Se SFS 1972:78 jmf med 57 § 1 mom andra stycket c) KL. Avdrag medges enligt 4 § SIS för kommunal skatt som har debiterats under året före taxeringsåret. Statlig inkomst på resten ( $100 - 10 = 90$ ) beräknas efter  

$$40\% \frac{(40 \times 90)}{100} = 36.$$

Kommunal och statlig inkomstskatt uppgår således till 46% (= 10 + 36). Detta förutsätter emellertid att inkomst förvärvas under mer än ett år, eftersom avdrag för kommunalskatt medges året efter det att inkomsten har förvärvats.

De kostnader för vilka avdrag skall medges är bl a sådana kostnader som direkt hänför sig till intäktens förvärvande. Hit hör t ex ersättning och utlägg i samband med förhandlingar med licenstagaren och utlägg för att vidmakthålla den rättighet vilken upplåts till licenstagaren. Avdrag kan medges också för andel i mottagarens administrationskostnader.<sup>1)</sup>

Andra tänkbara kostnader är ersättning, som upplåtare, vilken själv är licenstagare, betalar till patentinnehavaren.

I sådana fall har det emellertid förekommit att svenska domstolar ansett även den slutliga inkomsttagaren skattskyldig i Sverige.<sup>2)</sup>

Vid beskattningen av royalty eller liknande inkomst från Sverige bör avdrag också medges för sådana utvecklings- och projekteringskostnader som upplåtaren tidigare kan ha haft. Detsamma gäller kostnader för att förvärva den immateriella rättigheten. Kostnaden kan fördelas på upplåtelsetiden eller fördelas i form av värdeminskningssavdrag.<sup>3)</sup> Om hela denna kostnad skall få dras av vid beräkning av inkomst i Sverige eller inte bör enligt min mening bero på om innehavaren av rättigheten förvärvar inkomst endast från Sverige eller från flera länder. Uppbär han inte ersättning från annat håll bör den svenska intäkten bära hela kostnaden. Har han däremot upplåtit licens till bolag i flera länder är det rimligt att göra en fördelning av kostnaden så att endast en del av utvecklingskostnaderna belastar den svenska intäkten.

I fråga om periodicitet och beräkningsgrund är följande rättsfall av intresse.<sup>4)</sup>

En författare hade kommit överens med sin förläggare om en till sitt belopp bestämd engångsersättning för första upplagan av ett verk.<sup>5)</sup> För de övriga upplagorna hade det träffats avtal om ersättning beräknad med viss procent på boklådepriserna av de sålda exemplaren. Regeringsrätten ansåg att engångsersättningen inte utgjorde royalty eller eljest ersättning för här i riket bedriven rörelse. Beloppet var därför inte skattepliktigt i Sverige, då mottagaren inte

1) Se RÅ 1944 not fi 1125.

2) Se RÅ 1940 ref 45.

Ett amerikanskt bolag hade sålt patent till ett schweiziskt bolag. Som vederlag utfäste sig det schweiziska bolaget bl a att erlægga 75% av de uppburna licensintäkterna till den ursprungliga patentinnehavaren, vilken beskattades i Sverige för denna ersättning.

3) Anvisningspunkten 5 till 29 § KL.

4) Se avsnitt II:2:3.

5) RÅ 1958 ref 48.

var bosatt här i riket. Bristen på periodicitet medförde att ersättning - såvitt rörde första upplagan - ej betraktades som royalty. Beräkningsgrunden är också betydelsefull. I det redovisade fallet var betalningen för förstaupplagan fixerad till sitt belopp och oberoende av försäljningsresultatet för den upplagan eller senare upplagor. Av lagtexten framgår visserligen att även fasta belopp, som utgör ersättning för upphovsrätt, kan grunda beskattning i Sverige för inkomstagaren men då krävs att de utgår periodiskt.<sup>1)</sup>

Utgången i RÅ 1947 ref 34 visar emellertid att även en bestämd initialersättning kan betraktas som royalty om den i själva verket utgör en delbetalning av ersättning, som beräknas i förhållande till sålda produkter. - Det utländska bolaget CIBA ansågs skattskyldigt i Sverige för tre till sitt belopp i förväg bestämda summor om 300 000 kr resp 100 000 kr och 100 000 kr, som har erlagts av ett svenskt aktiebolag som gottgörelse för upplåten tillverknings- och försäljningsrätt. CIBA betingade sig emellertid också en ersättning med 7,5% av nettoförsäljningspriset av produkter som förts i handel av licenstagaren. De ovan angivna beloppen skulle avräknas mot den ersättning som skulle beräknas på nettoförsäljningspriset.

Av de anförda fallen framgår att någon form av periodicitet skall föreligga för att betalningen skall betraktas som royalty. Det måste också föreligga någon relation mellan å ena sidan försäljning, produktion eller dylikt och å andra sidan den ersättning som betalas. I CIBA-fallet hävdade mottagaren att de tre klumpsummorna skulle utgå oberoende av det svenska bolagets försäljningsresultat. Vid slutavräkningen skulle hänsyn emellertid tas till klumpsummorna. I RÅ 1958 ref 48 innehöll avtalet ingen bestämmelse om sådan avräkning.

Om det utgivna beloppet utgör avlösning av tidigare utgående royaltyavgifter kan det också betraktas som inkomst av rörelse, under förutsättning att också en engångsbetalning skulle ha beskattats som inkomst av rörelse.<sup>2)</sup>

Som beräkningsgrund för avtal om royalty kan antal försålda eller producerade enheter tjäna. I RÅ 1951 ref 11 yrkade emellertid det skattskyldiga bolaget avdrag för utgivet belopp, som betecknats som royalty, beräknat på grundval av bolagets vinst efter avdrag för omkostnader, lön och tantiem men före avdraget

- 1) Departementschefen framhåller i prop 1928:213 s 263 att delaktighet i någon svensk rörelse inte kan anses föreligga, när utländskt bolag upplåter rätt till svenskt biografiföretag att visa film i Sverige mot ett på förhand bestämt belopp i ett för allt.
- 2) Se RÅ 1967 ref 7 och SN 1968 s 205 (Mutén).

för utbetalningen av royalty. Yrkandet underkändes av regeringsrätten. Domstolen ansåg det vara fråga om vinstdisposition, som inte kan medföra rätt till avdrag vid beräkning av skattepliktig inkomst.<sup>1)</sup>

Royalty skiljer sig från bolagsavtalet, genom att den som är berättigad till en sådan ersättning för upplåten rätt inte är primärt intresserad av bolagets vinst.<sup>2)</sup>

Om ersättningen har formen av en periodisk utbetalning avsedd att utgå under mycket lång tid, kan utbetalaren få avdrag även om ersättningen inte utgör royalty.<sup>3)</sup>

### 5.3.3.2 Avtalsland

I samtliga svenska dubbelbeskattningsavtal har Sverige förbehållit sig rätten att beskatta ersättning för nyttjandet av eller rätten att nyttja fastighet, gruva, källa eller annan naturtillgång belägen i Sverige. Beskattning enligt dessa regler är endast aktuell i de fall betalningen erläggs av någon, som har hemvist i Sverige, till en person med hemvist i utlandet, vilken dessutom äger eller disponerar en fastighet, gruva, källa eller annan naturtillgång i Sverige.

Såsom framgår av föregående avsnitt utgör royaltybetalningar och periodiska ersättningar för upplåtelse av immateriella rättigheter normalt inkomst av rörelse. Enligt intern rätt får dessa betalningar beskattas här i riket, eftersom utländska mottagare av royalty enligt anvisningspunkten 3 till 53 § KL anses ha bedrivit rörelse i Sverige.

- 1) Av prop 1928:213 s 261 framgår emellertid att departementschefen inte varit helt främmande för att beteckna ersättning som beror på avkastningen av visst företag som royalty.
- 2) Se Mattsson, s 51.
- 3) Om ersättningen skall utgå mer än 10 år kan den behandlas som periodisk utbetalning. Se SOU 1972:87 s 74 ff och rättsfall som anförts där. Avdrag medges dock inte om mottagaren är juridisk person.

Med några få undantag är Sverige enligt dubbelbeskattningsavtal förhindrat beskatta utländskt bolag, som förvärvar inkomst av rörelse i Sverige, med mindre mottagaren enligt respektive avtal har fast driftställe i Sverige.<sup>1)</sup>

Enligt avtalen utgör emellertid royalty och ersättning för utnyttjande av immateriell rättighet normalt kapitalintäkter, vilka behandlas i en särskild artikel.<sup>2)</sup> Möjligheten att beskatta sådan inkomst förutsätter inte att inkomsttagaren faktiskt har sådant fast driftställe som enligt avtalet utgör en förutsättning för beskattning av rörelseinkomst.

Om vi bortser från ersättning för rätten att utnyttja svenska naturtillgångar, omfattar royalty och liknande ersättningar varje slag av belopp som betalas som ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterära, konstnärliga eller vetenskapliga verk (biograf filmer samt filmer och band för radio- och televisionsutsändningar häri inbegripna), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod samt för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

De betalningar som får beskattas omfattar således ersättning för upphovsrätt avseende både litterära, konstnärliga och vetenskapliga verk, ersättningar för patent och varumärke m m samt ersättning för information och vetenskapliga rön för industriell och kommersiell användning.

Beskattnings effekterna har redovisats översiktligt i bilaga 1 över skattekonsekvenser av interna transaktioner. Därav framgår att svensk skatt på royalty i flera fall är reducerad och i många fall inte alls tas ut. Utöver det som kan utläsas ur bilaga 1 kan följande nämnas.

Undantaget från svensk inkomstskatt på royalty, som betalas till mottagare i Canada, avser endast ersättning för litterär och konstnärlig upphovsrätt. Övriga royalties inklusive ersättning för kinematografisk film får beskattas i Sverige. Skattesatsen är 15 %.

1) Sverige kan t ex beskatta amerikanskt underhållningsbolag som i Sverige arrangerar sådan offentlig verksamhet som avses i lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter. Punkt 6 i det till bil 1 till SFS 1965:38 fogade protokollet ålägger inte heller USA någon skyldighet att beakta den skatt på 15% som tas ut på utländskt arrangörsbolag. - Se även 4 § 1 mom lagen om bevillningsavgift för särskilda förmåner och rättigheter.

2) Jfr art 12 i OECD:s modellavtal.

Särbehandlingen av kinematografisk film återkommer i flera avtal. Sålunda avser den i bilaga 1 angivna begränsningen till 10% filmroyalties, som betalas till mottagare i Filippinerna, och till 0% filmroyalty som uppbärs av mottagare i Grekland, Indien och Sri Lanka.

Procentsatsen 27,6 som angivits för mottagare i Nya Zeeland hänger samman med att Sverige och Nya Zeeland enligt avtalet har delat upp beskattningsrätten. Källstaten får beskatta 60% och hemviststaten 40%; 27,6 (=  $60/100 \times 46\%$ ). Procentsatsen avser nettoinkomsten.<sup>1)</sup> I motsats härtill innehåller avtalet mellan Sverige och Pakistan en rätt för källstaten att beskatta filmroyalties enligt intern rätt utan begränsning.

Begränsningen till 23% på royalties som betalas till mottagare i Sydafrikanska Unionen avser ersättning för upplåtelse av patent och liknande rättigheter. Enligt avtalet skall den svenska skatten nedsättas till hälften. Den angivna procentsatsen avser högsta skatt ställd i relation till nettoinkomsten. Betalning för upplåtelse av författar- och förlagsrätt är begränsad till 0%.

Royalty som betalas till mottagare i Österrike får underkastas en skatt som beräknas efter 10% på bruttot om mottagaren äger minst 50% av aktierna i det utbetalande bolaget och dessutom är fri från ansvar för det utbetalande bolagets förbindelser.

### 5.3.4 Management fees och service fees

#### 5.3.4.1 Ej avtalsland

I de flesta fall torde betalning i form av management fee eller service fee från Sverige till mottagare i utlandet vara att betrakta som inkomst av rörelse. Eftersom rörelsen, i de fall som här undersöks, inte kan anses bedriven i Sverige, föreligger inte skatteplikt i Sverige.<sup>2)</sup>

1) Skattesatsen 46% är den som enligt intern rätt får tas ut på royalty som betalas till utländskt bolag. Se s 73 fotnot 4).

2) Av avsnitt III:2 framgår att dotterbolag till utländskt bolag inte utgör fast driftställe för det utländska bolaget.

Om betalningen till någon del är att anse som royalty eller ersättning för upplåtelse av immateriella tillgångar föreligger skyldighet för mottagaren att betala svensk inkomstskatt.<sup>1)</sup>

#### 5.3.4.2 Avtalsland

Den svenska skatterättens ståndpunkt vad gäller utrymmet för att beskatta ett utländskt bolag för management fees och service fees, som har uppburits från ett svenskt bolag, motsvarar såtillvida bestämmelserna i OECD:s modellavtal att det i denna modell uppställs ett krav på fast driftställe i den stat från vilken inkomsten förvärfvas för att beskattning skall kunna verkställas där. Ett motsvarande krav återfinns för övrigt i alla svenska dubbelbeskattningsavtal.

Rådande praxis på detta område ansluter således väl till mönstret i dubbelbeskattningsavtalen. Enligt dessa får inkomst av rörelse, som förvärfvas av företag i en avtalsslutande stat, beskattas i någon annan stat endast under förutsättning att företaget bedriver rörelse i denna andra avtalsslutande stat från ett där beläget fast driftställe. Avtalen innehåller också regelmässigt en artikel med definitioner av vad som skall betraktas som fast driftställe.

För svenskt vidkommande tillämpas dessa bestämmelser på följande sätt. Först undersöks om det enligt svensk intern rätt, dvs KL och SIS finns grund för att verkställa beskattning i Sverige. Om sådant stöd inte finns skall någon beskattning inte äga rum. Det framgår av de allmänna anvisningarna till de flesta svenska dubbelbeskattningsavtalen. Dessa föreskriver normalt följande.

Frågan huruvida och i vilken omfattning en person är skattskyldig i Sverige avgörs i första hand med ledning av svenska skatteförfattningar. Om någon skattskyldighet inte föreligger enligt dessa författningar kan sådan skyldighet inte heller inträda på grund av föreskrift i avtalet. I den mån avtalet innebär inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som föreskrivs i de svenska skatteförfattningarna skall avtalet däremot tillämpas.<sup>2)</sup>

- 1) Som framgår av royaltyavsnittet s 73 efter fotnot 2 framhöll departementschefen i prop 1928:213 s 261 att det förelåg en viss skillnad mellan royalty och tantiem, eftersom det senare slaget av inkomst utgjorde ersättning för fortlöpande prestanda. Om så inte skulle vara fallet beträffande management fees eller service fees kan svensk beskattningsrätt föreligga för sådan betalning om den med hänsyn till beräkningssgrunden utgör royalty. Se även avsnitt II:2:4 och slutet av avsnitt 5.3.3.1 såvitt avser utvidgning av royaltybegreppet.
- 2) Denna regel kommer i framtiden att tas in i den lag om dubbelbeskattningsavtal som regeringen föreslår riksdagen att anta samtidigt som dubbelbeskattningsavtalet i fråga föreläggs riksdagen. Se prop 1981/82:107 och 108.

Det innebär att det inte föreligger något behov av att studera avtalen, om svenska beskattningskrav inte har stöd i KL och SIS. Om skattskyldighet emellertid föreligger enligt dessa författningar måste det också undersökas om det finns stöd enligt föreskrifterna i det aktuella avtalet för svenska beskattningssåtgärder.

Management fees och service fees som erläggs till ett utländskt bolag utgör inkomst av rörelse för detta bolag. Endast i undantagsfall kan det emellertid tänkas, att inkomst av detta slag skall kunna hänföras till rörelse som har bedrivits i Sverige från fast driftställe. Däremot är beskattning i Sverige tänkbar om ersättningen, med hänsyn till den metod som tillämpas för att fastställa betalningens belopp, kan anses utgöra royalty.<sup>1)</sup> För att beskattning av sådan ersättning skall komma i fråga i förhållande till stat med vilken Sverige har avtal, krävs det att betalningen utgör royalty enligt avtalet. Detta är, såvitt avser service fees, förhållandet enligt det svensk-spanska avtalet.<sup>2)</sup> Även enligt avtalen med Kenya och Tanzania skulle beskattning kunna komma i fråga om ersättningen är royalty enligt KL.<sup>3)</sup>

### 5.3.5 Varubetalningar

Utländskt bolag, som har levererat varor till bolag i Sverige, är inte skattepliktigt i Sverige, med mindre den intäkt det utländska bolaget har uppburit kan anses hänförlig till fast driftställe som det har haft här i riket.<sup>4)</sup>

### 5.3.6 Lån och kapitaltillskott

Utländsk mottagare beskattas inte i Sverige för lån eller kapitaltillskott som han har tagit emot från svensk utbetalare. Normalt erhåller inte heller det svenska bolag som verkställer en sådan förmögenhetsöverföring något avdrag vid beräkning av inkomst. Avsnittet III:4 rörande betalningar mellan företag i intressegemenskap visar emellertid att det inom vissa gränser finns möjligheter

1) Se avsnitt II:2:4 och slutet av avsnitt 5.3.3.1.

2) Se art XII:4 i bil 1 till förordningen (1977:75) om dubbelbeskattningssavtal mellan Sverige och Spanien.

3) Se art XI:1 i bil 1 till förordningen (1974:69) rörande avtal med Kenya samt art 14:1 i bil 1 till förordningen (1977:580) rörande avtal med Tanzania.

4) Beträffande kravet på anknytning till Sverige hänvisas till redogörelsen för beskattning av inkomst av rörelse som utländskt bolag har bedrivit i Sverige. Se avsnitt III:2.

för ett svenskt företag att göra avdrag för sk dolda koncernbidrag till utländsk mottagare.

Investeringar i utländska bolag kan också medföra rätt till avdrag, om investeringen visar sig förlustbringande.<sup>1)</sup> Det erfordras emellertid dels att det rör sig om en konstaterad förlust och dels att det inte enbart är fråga om en kapitalplacering. För att en förlust skall anses konstaterad brukar det krävas att det utländska bolaget har avyttrats eller likviderats.<sup>2)</sup>

#### IV Skatteeffekterna vid betalningsgenomströmning

Betalningstransaktioner mellan två bolag i skilda länder, mellan vilka något dubbelbeskattningsavtal inte gäller, kan föranleda så stora beskattningseffekter i det land från vilket betalningen härrör att det inte är ekonomiskt försvarbart att genomföra transaktionen.

För att undgå sådana skattekostnader är det tänkbart att kontrahenterna försöker utnyttja det vidsträckta nät av dubbelbeskattningsavtal som finns mellan andra stater.

Flera omständigheter samverkar till att göra det förmånligt att söka använda Sverige som genomströmningsland för betalningar mellan företag, som har affärer eller på annat sätt samverkar på det internationella planet. Vad som först faller i ögonen är landets mycket omfattande avtalsnät på beskattningssområdet. Se bil 3 och 4. Sverige har avtal med praktiskt taget alla västeuropeiska länder och flera östeuropeiska länder samt med USA och Canada. Ett stort antal länder i Afrika har också ingått avtal med Sverige. Däremot finns luckor i Sydamerika och på den asiatiska kontinenten. Till dessa avtal skall också läggas de som gäller för svensk del därför att överenskommelser, som har träffats med flera kolonialmakter, i flera fall har utvidgats till utomeuropeiska områden. På grund av detta har Sverige avtal med bl a en del av öarna i Västindien.<sup>3)</sup>

1) Se anvisningspunkten 6 till 29 § KL samt RÅ 1947 not fi 54.

2) För en översiktlig redogörelse hänvisas till den svenska nationalrapporten i ämne två till IFA-kongressen 1979; Cahiers de droit fiscal international volume LXIV b (Per Thorell).

3) Se KK 1954:827, KK 1959:462, KK 1962:502 och KK 1972:473, vilka har citerats under rubriken Storbritannien i bil 4.

I vilka former och i vilken utsträckning avtalen används för betalningsgenomströmning går inte att ange med någon exakthet. Det är emellertid värt att notera att den svenska skatten på royalty ofta är låg i de svenska avtalen med industrialiserade länder. Vid betalning av royalty till annat europeiskt land råder genomgående skattefrihet i Sverige. Utdelning från dotterbolaget i annat land till moderbolag i Sverige kan tas hem till Sverige utan beskattning här i riket enligt samtliga svenska dubbelbeskattningsavtal utom det med Arabrepubliken Egypten.

Den form som används vid betalningen till det svenska bolaget är för övrigt inte avgörande för det sätt på vilket inkomsten sedan förs vidare till den slutlige utländske mottagaren. Det innebär att svenskt bolag, som har erhållit utdelning från annat land, i sin tur kan verkställa t ex royaltybetalning till bolag i tredje stat.

Till detta kommer att Sverige överhuvudtaget inte beskattar inkomst av kapital, som mottagare bosatt i utlandet förvärvar härifrån. Till sådan inkomst hör t ex ränta på lån som svenskt bolag betalar till utländsk mottagare.

Av kapitel VI framgår också att kontrollfunktionerna beträffande betalningar till utlandet uppvisar vissa brister.

Avslutningsvis kan det noteras att det är tveksamt om de svenska valutabestämmelserna utgör något hinder för att utnyttja Sverige för betalningsgenomströmning. De flesta av de för denna undersökning aktuella betalningarna är sk löpande betalningar. Valutaregleringens syfte är inte att hindra sådana betalningar. Trots detta kan det i praktiken vara svårt att använda Sverige som genomströmningsland, eftersom de utländska kontrahenter som vill leda en betalning genom Sverige ofta saknar betalningsmottagare/utbetalare i landet. Om det inte finns någon svensk juridisk person som kan fullgöra den uppgiften kan det krävas att en sådan person etableras. Det fordrar i sin tur riksbankens tillstånd till investering i Sverige. Sådant tillstånd ges normalt endast för direktinvesteringar.<sup>1)</sup>

1) Av kapitel 4.2 i riksbankens handbok rörande valutaregleringen framgår dessutom att ansökningar om direktinvesteringar för att bilda förvaltningsbolag i Sverige normalt inte medges. Factoring och leasing är andra områden inom vilka ansökningarna blir föremål för ingående prövning.

Med hänsyn till att riksbanken inte lämnar valutautlåning tillstånd att etablera ett företag i Sverige om dess enda funktion skall vara att förmedla betalningar mellan två valutautlåningar, kan man förmoda att tillfälliga bolagsbildningar i Sverige avsedda att utnyttja det svenska avtalsnätet förekommer sällan. - Däremot har redan etablerade företag med utländska intressen möjligheter att utnyttja avtalen.

Valutaregleringen förefaller t o m underlätta åtgärder av det slaget, eftersom det från riksbanken genomgående krävs att en direktinvestering till minst hälften av det erforderliga kapitalet finansieras från utlandet. Tillstånd till ingående direktinvesteringar förbinds med villkor om att företaget vid en framtida utbyggnad för riksbanken redogör för sin finansiering samt genomför densamma genom att föra in kapital från utlandet enligt riksbankens föreskrifter.<sup>1)</sup>

Dessa förhållanden skulle kunna göra det möjligt för moderbolag i ett land med dotterbolag både i Sverige och ett tredje land att de facto kanalisera t ex royaltybetalning från sistnämnda stat genom Sverige och därefter till moderbolagets hemland genom att t ex placera de immateriella rättigheterna hos dotterbolaget i Sverige eller upplåta licens till det svenska bolaget med rätt att i sin tur upplåta underlicens. Moderbolaget skulle sedan kunna tillhandahålla det svenska bolaget lånekapital i stället för eget kapital för rörelseverksamheten. Den sammanlagda effekten av dessa åtgärder skulle kunna bli att betalningar för upplåtelse av patent eller liknande till dotterbolaget i tredje land inte förs direkt till moderbolaget utan över dotterbolaget i Sverige, vilket land i detta exempel förmodas ha förmånligare avtal med ett vart av de berörda länderna än dessa har inbördes. Från Sverige skulle ett motsvarande belopp därefter kunna föras till den slutliga mottagaren med full avdragsrätt i Sverige för det utbetalande svenska bolaget och utan beskattning här i landet för mottagaren.<sup>2)</sup>

1) Kontroll av utländsk företagsetablering m.m; betänkande av utredningen om utländska övertaganden av svenska företag, SOU 1978:73 s 335 f.

2) 39 § 1 mom KL och 53 § 1 mom första stycket g) KL.

## V Betalningssättets skatterättsliga betydelse

Inkomst av inkomstslaget rörelse skall enligt 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om annat inte särskilt föreskrivs i KL.

Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, dvs realisationsvinst, inkomst av annan fastighet och inkomst av kapital, skall däremot beräknas enligt kontantprincipen, vilket innebär att intäkten skall anses åtnjuten under det beskattningsår, när den blivit tillgänglig för lyftning.<sup>1)</sup> Utgift eller omkostnad hänförs till det beskattningsår, när utgiften betalas eller omkostnaden ägt rum. Räntebetalning behandlas i princip enligt denna regel. Skattemyndigheterna torde emellertid i praxis godta att bolag redovisar ränteintäkt eller räntekostnad enligt bokföringsmässiga grunder.

Av intresse för denna undersökning är i första hand bestämmelserna om att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vad gäller omkostnader för t ex reparation och inköp av kontorsmaterial anses kostnaden uppkomma när arbetet avslutas resp när leverans äger rum. För pågående arbeten kan a conto-betalningar kostnadsföras.<sup>2)</sup> Kostnader för inventarier skrivs av genom värdeminskningssavdrag. I dessa fall sker kostnadsföring i form av en bokslutsåtgärd.

Royalty och kostnader för immateriella tillgångar skall belasta det beskattningsår till vilket de är hänförliga.

I den mån kostnad för service fees eller management fees kostnadsförs löpande under beskattningsåret behandlas de efter samma principer. Avdraget belastar resultatet för det år då kostnadsföring skett.

- 1) Inkomst av annan fastighet, som omfattas av 24 § 1 eller 3 mom KL, får numera, om den skattskyldige begär det, enligt 41 § KL beräknas efter bokföringsmässiga grunder. Till dessa typer av fastighet hör hyresfastighet, industrifastigheter och fastighet som tillhör s k äkta bostadsförening och bostadsaktiebolag.
- 2) Beträffande beskattning av pågående arbeten har nya regler införts genom lagstiftning under riksmötet 1980/81. Se prop 1980/81:68 SkU 25 rskr 234 SFS 1981:295.

Kostnader i form av service fees och management fees kan emellertid såsom tidigare betonats vara svåra att beräkna.<sup>1)</sup> Ej sällan förekommer det att företagen använder schabloner, när beloppen bestäms. I dessa fall torde det vara vanligt att moder- och dotterbolagets mellanhavanden regleras först i samband med att det utbetalande bolaget tar ställning till sin årsredovisning. Därvid öppnas, i vart fall i praktiken, ett visst utrymme för att ge posterna en delvis resultatreglerande funktion.

Detta förfarande kan emellertid inte sägas stå i strid med god redovisnings-sed. Det torde därmed i princip kunna godtas vid taxeringen i Sverige om betalningen inte står i strid med reglerna i 43 § 1 mom KL, som föreskriver att affärer på det internationella planet mellan företag i intressegemenskap skall ske på samma villkor som mellan företag som inte står i sådant förhållande till varandra.<sup>2)</sup>

Även räntekostnad kan på det viset utnyttjas i resultatreglerande syfte. Det gäller fall när två bolag ömsesidigt har fordringar på varandra, och det ena bolaget har en räntefordran på det andra. I dessa fall kan ränta anses betald om den går i avräkning mot en motstående fordran, även om beslut om detta fattas först vid bokslutstillfället. Enligt 41 § KL föreligger också en viss valfrihet för den skattskyldige att hänföra kapitalintäkter som betalats i anslutning till ett årsskifte, till det ena eller det andra beskattningsåret.

1) Jfr avsnitt II:2.4

2) Uppkommer tvist mellan den skattskyldige och skattemyndigheterna om storleken på erlagda management-kostnader och liknande kostnader, borde det vara lättare för den skattskyldige att hävda uppfattningen att kostnaderna inte används i resultatreglerande syfte om han kan hänvisa till ett i förväg upprättat avtal, som har följts vid debiteringen av sådana kostnader.

Av RRK K 79 1:3 framgår att justeringar beträffande avräkningspriser kan godtas även om de görs i efterhand, under förutsättning att de inte står i strid med bestämmelserna i 43 § 1 mom KL.<sup>1)</sup> I målet framhöll kammarrätten emellertid att de involverade bolagen haft fortlöpande kontakter under beskattningsåret i fråga om avräkningspriserna.

Vad beträffar intäktsredovisningen av royalty och betalningar för immateriella tillgångar skall ersättningarna tas upp till beskattning vid beräkning av inkomst för det år till vilket de är hänförliga. Varubetalningar intäktsredovisas vid leverans.

Det framgår av vad som har sagts ovan att service fees och management fees i viss begränsad utsträckning kan användas för resultatreglering.

Lån och tillskott mellan svenska bolag påverkar inte resultatet.

Vad gäller utdelning för vilken avdrag medges på grund av reglerna i Annellagen eller utdelning för vilken skatteplikt föreligger gäller principen om kontantredovisning. Intäktsredovisningen av uppbyggnad utdelning är beroende av när betalningen hålls tillgänglig för lyftning. Det ger givetvis vissa möjligheter till resultatreglering genom att moderbolaget kan påverka valet av tidpunkt för utdelningen. I likhet med den ordning som tillämpas för räntebetalning torde skattemyndigheterna emellertid inte i praxis ifrågasätta redovisningen hos bolag som redovisar utdelning enligt bokföringsmässiga grunder.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att intäkts- resp kostnadsredovisning i viss utsträckning kan verkställas genom en bokslutsdisposition. I vilken utsträckning det kan ske följer av principerna för god redovisningssed. I några fall kan det t o m vara påbjudet för att korrekt periodisera intäkter och kostnader som har betalats resp inte har betalats i förskott eller efterskott.

1) Se s 37 fotnot 2.

## VI Skattekontrollen av internationella koncerner

### 1. Allmänt

Kontrollen av att de skattskyldiga korrekt fullgör sina skyldigheter sker på flera sätt.

Inkomstdeklaration skall lämnas för den årliga inkomsttaxeringen.<sup>1)</sup> Deklarationen granskas av länsstyrelse, lokal skattemyndighet eller ordförande i taxeringsnämnd.<sup>2)</sup> Därefter beslutar taxeringsnämnd om taxering.<sup>3)</sup> Till ledning för detta arbete skall i vissa fall uppgifter (kontrolluppgift) om verkställda utbetalningar utan anmaning lämnas till skattemyndigheterna av den som har verkställt betalning till annan.<sup>4)</sup> TL innehåller också föreskrifter om att kontrolluppgift skall lämnas efter anmaning.<sup>5)</sup> För kontroll av att deklara- tions- eller uppgiftsskyldigheten har fullgjorts riktigt eller för att av annat skäl lämna skattemyndigheterna upplysning till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering får taxeringsrevision äga rum hos deklara- tions- eller upp- giftsskyldig.<sup>6)</sup>

### 2. Taxeringsnämndernas verksamhet

Eftersom bolagens beskattningsförhållanden i allmänhet är av mer invecklad be- skaffenhet än de flesta andra skattskyldigas, taxeras bolagen i särskilda taxe- ringsnämnder. Dessa nämnder verkställer taxering i sådana särskilda taxerings- distrikt som skall finnas i varje län. För undersökningsperioden utgjordes dessa av bolagsnämnd eller länsnämnd.<sup>7)</sup> Vid 1975 års taxering fanns 278 sådana näm- der i hela landet. Samtliga svenska bolag, som omfattas av undersökningen, taxe- rades i sådana särskilda nämnder. Det gäller givetvis också svenska dotterbolag i utländska koncerner. Huruvida ett bolag ägs eller domineras av svenska eller utländska intressenter saknar sålunda betydelse.

1) 22 § TL.

2) 11 och 12 §§ TL.

3) 66 § TL.

4) 37 § TL.

5) 39 § TL.

6) 56 § TL.

7) Ang vissa ändringar i fråga om taxeringsdistrikt se 4 § TL samt prop 1977/78:181.

I den mån berörda utländska bolag har inkomst av royalty eller uppbär ersättning för upplåtelse av immateriell rättighet taxeras de i någon av de för riket gemensamma taxeringsnämnder som förordnas av länsstyrelsen i Stockholm med uppgift bl a att taxera skattskyldiga som saknar hemortskommun här i riket.<sup>1)</sup>

Taxeringsbesluten fattas i stor utsträckning på grundval av den skattskyldiges egna uppgifter i deklarationen. Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter gäller i allmänhet inte, när betalningen utgör intäkt av rörelse för mottagaren. Endast betalning av royalty, eller periodiskt utgående avgift för rättighet av goodwill's natur, såsom varumärke, firmanamn o d eller för utnyttjande av patent, mönster o d omfattas i sådant fall av uppgiftsskyldighet för utbetalaren.<sup>2)</sup>

Föreskrifter om viss ytterligare uppgiftsskyldighet efter anmaning finns i andra avdelningen IV kap TL.

Enligt 30 § 1 mom TL skall deklarationsskyldig, som under beskattningsåret fört räkenskaper i rörelse, vid sin självdeklaration föga bestyrkt avskrift av balansräkning för beskattningsåret och det föregående räkenskapsåret. Även vinst- och förlusträkning för beskattningsåret skall lämnas. Aktiebolag skall dessutom lämna bestyrkt avskrift eller tryckt exemplar av förvaltnings- och revisionsberättelser, som har avgivits för beskattningsåret.

De skattskyldiga är skyldiga att efter anmaning meddela de ytterligare upplysningar som behövs för kontroll av deklarationens riktighet eller eljest för egen taxering. Skyldighet finns också att efter anmaning förete handlingar såsom kontrakt, kvitto m m.<sup>3)</sup>

Föreskrifterna i 31 § 1 mom TL har en central betydelse. I detta lagrum åläggs de skattskyldiga en allmän plikt att lämna de upplysningar som, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, erfordras för att en riktig taxering skall kunna bestämmas. Ofullkomliga upplysningar i sak kan föranleda att skattetillägg påförs och att den skattskyldige anses ha gjort sig skyldig till skattebrott. Att höga krav ställs på den skattskyldige i upplysningshänseende framgår i prop 1977/78: 136 s 144 f. Bestämmelsen kan sägas innehålla en indirekt definition av vad som utgör riktig respektive oriktig uppgift i taxeringssammanhang.

Beskattningskontrollen beträffande utdelning från bolag som inte omfattas av 3 kap 8 § ABL eller lagen (1970:596) om förenklad aktiehantering sker genom att mottagaren av sådan betalning på aktie i svenskt bolag måste - för att erhålla utdelningen - lämna uppgift om namn och hemvist på fastställd blankett.<sup>4)</sup>

1) 4 § tredje stycket TL.

2) 37 § 1 mom 4) TL.

3) 31 § 2 mom TL.

4) 43 § 1 mom TL.

Kontrollen beträffande utdelning på aktie i bolag, som omfattas av lagen (1970:596) om förenklad aktiehantering, sker genom att värdepapperscentralen lämnar uppgift om verkställd utdelning.

I de fall utdelning betalas till utländsk mottagare hålls kupongskatt inne med 30% eller med den lägre procentsats som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtal som gäller i förhållande till den stat där det mottagande bolaget är registrerat eller har hemvist.<sup>1)</sup>

### 3. Annan kontrollverksamhet

Som påpekats i inledningen till detta avsnitt föreligger, såvitt avser inkomst av rörelse, skyldighet att utan anmaning lämna kontrolluppgift till skattemyndigheterna rörande utbetalning till annan endast i fråga om royalty och vissa ersättningar för immateriella tillgångar.<sup>2)</sup> Jag bortser då från de uppgifter som mottagaren själv skall prestera för att erhålla utdelning på svenska aktier. Skyldigheten att lämna uppgift svarar väl mot omfattningen av de svenska beskattningsanspråken i förhållande till inkomst förvärvad av utländska bolag, som inte bedriver rörelse i Sverige.

Som har framgått tidigare är dessa bolag skattskyldiga i Sverige endast för utdelning på aktier i svenska bolag samt för inkomst i form av royalty och vissa ersättningar avseende immateriella tillgångar. Beträffande andra betalningar, som i mottagarens hand utgör inkomst av rörelse, föreligger inte skyldighet för utbetalaren att lämna uppgift till skattemyndigheterna.

Det kan alltså tyckas som om det vore väl sörjt vad gäller möjligheterna att kontrollera de fall då Sverige har beskattningsanspråk gentemot utländskt bolag. Man bör emellertid hålla i minnet att systemet vilar på förutsättningen att utbetalaren fullgör sin uppgiftsskyldighet. Dessutom kan det givetvis förekomma, att skattskyldiga med hemvist i Sverige genom för höga utbetalningar av annat slag än royalty och liknande ersättningar till utländska mottagare söker undandra den svenske fiskus vad som bör beskattas i Sverige.

1) I förhållande till mottagare i Schweiz eller Österrike iaktas begränsning genom ett restitutionsförfarande. Se SFS 1967:11 och 1975:1011 beträffande Schweiz samt 1972:476 beträffande Österrike.

2) 37 § 1 mom 4 TL.

De materiella reglerna avsedda att hantera sistnämnda fall finns i 43 § 1 mom KL.<sup>1)</sup> Där föreskrivs att skattemyndigheterna till skattepliktig inkomst för här i riket skattskyldig i vissa fall skall lägga belopp som den skattskyldige har avstått till förmån för annan skattskyldig, som inte är skattskyldig här i riket för beloppet. En förutsättning för tillämpning av bestämmelsen är att intressegemenskap råder mellan avtalsparterna.

Bland de metoder som kan förekomma för inkomstöverföring kan nämnas fall då här i riket skattskyldig lämnar för hög ersättning i form av ränta, management fee, service fee eller för köpta varor, dvs betalningar som omfattas av undersökningen. Även andra metoder förekommer. Som exempel kan nämnas att ett svenskt bolag säljer immateriell tillgång till utländsk köpare till för lågt pris eller helt utan vederlag.

Däremot föranleder inte för hög royalty från svensk utbetalare till utländsk mottagare tillämpning av 43 § 1 mom KL, eftersom sådan ersättning och i allmänhet också annan ersättning för immateriella tillgångar är skattepliktig inkomst i Sverige för utländsk mottagare.<sup>2)</sup>

Eftersom den åtgärd varigenom för hög betalning till utländsk mottagare korrigeras består i att den svenske utbetalarens taxering höjs, är det i första hand dennes inkomst- och beskattningsförhållanden som står i centrum för intresset.

Kontroll verkställs bl a genom deklaraionsgranskning och taxeringsrevision. Sådan revision utgör en fördjupad undersökning av att skattskyldig fullgjort sin deklaraions- och uppgiftsskyldighet riktigt och fullständigt. Bestämmelserna om förfarandet finns i 56-58 §§ TL.<sup>3)</sup>

Bland de förfaranden som i den praktiska kontrollverksamheten kan användas för att undersöka i vilka fall betalning till utlandet har förekommit kan nämnas genomgång av anmälningar till riksbanken rörande valutainlännings inköp av utländsk valuta. Detta material är emellertid begränsat i så måtto, att anmälning

1) Jmf avsnitt III:4:2.

2) I prop 1928:213 s 262 anför departementschefen annan uppfattning. Departementschefens uppfattning förefaller inte möjlig att förena med lagrummets lydelse.

3) Enligt år 1978 genomförd lagstiftning (se prop 1977/78:181) förekommer vid sidan av de normala revisionerna även s k TN-revisioner, vilka är avsedda att utgöra ett komplement till deklaraionsgranskningen. Dessa revisioner kan betraktas som ett slags taxeringsbesök eller partiella taxeringsrevisioner. Meningen är att de skall utföras i större omfattning än vad som har varit fallet med de mer fullständiga taxeringsrevisionerna.

inte sker, när bolagen reglerar sina ekonomiska mellanhavanden genom avräkning i kontokurantförhållanden.<sup>1)</sup> Uppgift på tulldeklaration om ursprungsland kan tjäna till ledning för att avgöra om någon mellanhand betingat sig ersättning som står i strid med 43 § 1 mom KL, t ex genom omfakturering.

En uppgiftskälla, som utnyttjas för att undersöka om varubetalningar från utlandet har redovisats av ett mottagande svenskt bolag, utgör de utgående varuanmälningar som tullverket erhåller från exporterande bolag. Dessa uppgifter kan jämföras med bolagets redovisning.<sup>2)</sup> Antalet av dessa klara fall av undandragande som har upptäckts har varit i stigande under senare år.

Om skattemyndigheterna vid kontroll anser sig kunna konstatera att svenskt bolag belastats med för höga kostnader eller avstått från inkomster i förhållande till utländskt närstående bolag, kan yrkande om omräkning framställas.

Sådan omräkning av inkomst kan verkställas med tillämpning av 43 § 1 mom KL. Enligt 67 § TL är taxeringsnämnd inte behörig göra detta. Nämndens uppgifter inskränker sig till att göra anmälan till skattechefen. Framställning om omräkning görs av skattechefen hos skatterätten.<sup>3)</sup>

En annan sak är att taxeringsnämnden i vissa fall torde kunna ingripa mot flagranta fall av inkomstöverföring genom att vägra avdrag för något som enligt 29 § KL överhuvudtaget inte utgör avdragsgill kostnad, t ex tillskott till utländsk koncernmedlem eller fordran som grundlöst rubricerats som osäker och därför skrivits av som kostnad.

Även ingripande med stöd av 43 § 1 mom KL förekommer emellertid i mycket begränsad omfattning. Det kan bero bl a på domstolarnas restriktiva tolkning av dessa regler, vilket delvis kan grundas på anvisningar till lagrummet. Någon statistik på de fall i vilka bestämmelsen tillämpats finns inte. Av paragrafregistret till publikationen RRK för åren 1972-1976 framgår att regeringsrätten eller kammarrätten inte har haft någon sådan fråga under sin bedömning.<sup>4)</sup> Det kan därför antas att kontrollen rörande sådana företag som denna uppsats avser, under de år undersökningen omfattar, har varit outvecklad.

1) Bestämmelser om när anmälan skall ske finns i riksbankens cirkulär 2.

2) Av NJA 1980 s 359 framgår att RSV tillämpade det tillvägagångssättet under den riksomfattande kontrollaktionen Trä/74.

3) Numera länsrätt. Se förordningen (1979:573) med länsrättsinstruktion.

4) Under senare år har emellertid flera fall bedömts, se bl a RÅ för år 1979 och 1980.

## VII Valutaregleringen

Valutaregleringen sker med stöd av VL. Med stöd av denna lag har regeringen lämnat föreskrifter i VF. Bestämmelserna innebär en ingående reglering av valuta-transaktionerna mellan Sverige och utlandet. Bekgrunden härtill är att en kontroll av valutaströmmarna ansetts nödvändig för att det skall vara möjligt att bedriva en verkningsfull penning- och valutapolitik. Bortsett från transaktioner som omfattas av vissa generella dispenser är valutatransaktioner otillåtna utan riksbankens medgivande i det enskilda fallet.

Förbuden gäller bl a köp och försäljning av utländsk valuta och annat förfarande över sådan valuta, ut- och införsel av valutor och andra betalningsmedel än växlar samt betalning mellan valutainlämning och valutautlämning, skuldsättning och försträckning till utlandet, värdepapperstransaktioner och ut- och införsel av sådana handlingar.<sup>1)</sup>

Valutaregleringen handhas av riksbanken. Bankens beslutanderätt utövas enligt 6 a § VL av en styrelse benämnd valutastyrelsen, vilken vanligtvis består av sju personer. Vid handläggning av ärenden rörande valutainlämnings direktinvestering i utlandet, består den av elva personer.<sup>2)</sup> Över valutastyrelsens beslut får besvär anföras hos riksbankens fullmäktige.

1) Begreppen valutainlämning och valutautlämning är några grundläggande begrepp som används i valutaregleringen. Med valutainlämning avses den som vid tillämpningen av bestämmelserna är bosatt här i riket. Övriga är valuta-utlämningar.

Enligt 1 § andra stycket VF anses som bosatt här i riket den som har fast bostad i Sverige. Om han är utländsk medborgare, skall han ha haft fast bostad här de tre senaste kalenderåren utöver inflyttningsåret för att anses som valutainlämning. Juridisk person anses bosatt här i riket om styrelsen har sitt säte här. Om någon styrelse inte finns, skall personen i fråga anses bosatt här om huvudkontoret är beläget här i riket. Filial för utländskt bolag eller utländsk ekonomisk förening, som med särskilt tillstånd driver näring här i riket, skall också anses vara bosatt i Sverige. Efter en lagändring år 1980 betraktas också svenskt företags filial i utlandet som valutainlämning.

2) Direktinvestering skall skiljas från portföljinvestering. Sistnämnda slag av engagemang i utlandet medger riksbanken överhuvudtaget inte med undantag för s k switschaffärer, som berörs på s 93. Huruvida en investering utgör en direktinvestering eller portföljinvestering beror på sökandens avsikt med investeringen. Om han avser att själv delta i driften, är det fråga om en direktinvestering. Är hans intresse inriktat på att få avkastning på placerat kapital, är det i stället fråga om en portföljinvestering.

Riksbanken utfärdar fortlöpande föreskrifter i RBFS beträffande tillämpningen av VF. Detta görs med stöd i VL och VF.<sup>1)</sup> I dessa riksbankens föreskrifter lämnas bl a generella dispenser från valutaregleringen. Såsom exempel på en sådan dispens kan nämnas rätten att företa omplacering av värdepapper som lyder på utländsk valuta (s k switchaffär). Riksbanken kan också i ett konkret fall lämna dispens eller tillstånd, t ex att företa direktinvestering i utlandet. Riksbanken kan även lämna föreskrifter om hur begrepp i valutaregleringen skall förstås.<sup>2)</sup> Det ankommer enligt 20 § VF på allmän åklagare att efter angivelse av riksbanken åtala brott mot valutaförordningen.

Centrala bestämmelser i valutaregleringen är 2-10 §§ VF. Dessa lagrum innehåller förbud mot visst förvärv av utländsk valuta eller avyttring av sådan valuta, ut- och införsel av värdepapper och betalningsmedel samt förfogande över utländska betalningsmedel, fordringar och värdepapper samt guld. Genom dessa bestämmelser förhindras transaktioner med valutor eller annan lätt omsättbar lös egendom.

Avsikten med valutaregleringen är emellertid inte att fullständigt skilja den svenska valutamarknaden från omvärlden. Därför har till lagrummen, vilka föreskriver förbud för de angivna transaktionerna, fogats omfattande möjligheter för riksbanken att meddela dispens från valutaregleringen. Sålunda medges i 2 § andra stycket VF att handel med valutor och utländska fordringar får bedrivas av vissa angivna penninginstitut.<sup>3)</sup> Dessutom får postverket bedriva den handel med valutor som erfordras för verkets rörelse med postanvisningar. Vissa banker samt andra personer har också tillstånd att bedriva handel med resevaluta.<sup>4)</sup> Den handel som valutabankerna får bedriva är emellertid enligt 3 § VF understadad riksbankens närmare bestämmelser beträffande handelns omfattning.

- 1) Stöd för att utfärda sådana anvisningar finns, dels för speciella fall; se t ex sista stycket 10 a § VF beträffande vissa föreskrifter om betalningsväg, dels i en allmän form; se 14 § VF.
- 2) Se t ex anvisningarna till 3 och 10 a §§ sista stycket.
- 3) Sådana institut kallas valutabanker. Hit hör de stora affärsbankerna, PK-banken och vissa sparbanker. De aktuella instituten finns angivna i en bilaga till RBFS.
- 4) Se bilaga till RBFS.

En generell dispens gäller för s k löpande betalningar, som behandlas i 10 a § VF och förklaras närmare i anvisningar till 3 och 10 a §§ VF. De i anvisningarna uppräknade slagen av betalningar utgör exempel på vad som kan innefattas i termen löpande betalning.

För denna undersökning betydelsefulla betalningar såsom utdelning, ränta, royalty, service fees, management fees, varubetalningar och vissa koncernbidrag utgör löpande betalningar. Den generella dispensen för löpande betalningar innebär att omkring 80% av betalningarna mellan Sverige och utlandet kan verkställas utan att ansökan först lämnas till riksbanken.

Utdelning från svenskt bolag kan, som har påpekats under avsnitt II:2:1, verkställas även i annan form än genom betalning i pengar, t ex genom att aktier i dotterbolag delas ut. Lydelsen av 10 a § och anvisningarna till 3 och 10 a §§ ger inte något stöd för att sådan utdelning skulle betraktas som något annat än löpande betalning.

Trots att kostnader för service fees och management fees inte uttryckligen nämns i anvisningarna till 3 och 10 a §§, torde det inte råda någon tvekan om att de normalt utgör löpande betalningar även om de innefattar vinstdisposition.<sup>1)</sup>

Betalningar i form av s k dolda koncernbidrag, som med stöd av 20 § KL får dras av vid beräkning av skattepliktig inkomst i Sverige, bör kunna hänföras till betalningar mellan moder- och dotterbolag till täckande av gemensamma kostnader. Enligt anvisningarna till 3 och 10 a §§ VF är sådana betalningar av löpande karaktär.

1) I 10 § andra stycket VF föreskrivs att den som är bosatt här i riket inte, i syfte att kringgå valutaförordningen, får sälja eller köpa varor till annat pris än det i allmänhet gällande, när han bedriver affärer med någon med vilken han har gemensamma intressen.

Om en sådan åtgärd genomförs av ett svenskt dotterbolag till förmån för dess utländska moderbolag bör den normalt medföra att vad som tillgodoförts det närstående bolaget betraktas som utdelning till den del det överstiger marknadsmässig ersättning. Eftersom även sådan betalning utgör löpande betalning, borde den trots föreskriften i 10 § andra stycket VF få anses vara tillåten.

Valutaregleringen innehåller bestämmelser om betalningsväg. Beträffande löpande betalningar föreskrivs bl a att valutainlåning får verkställa betalning till valutautlåning genom valutabank och på betalningsväg som anvisats av riksbanken.<sup>1)</sup> Det är vidare betydelsefullt att avräkning i kontokurantförhållande jämföras med betalning genom valutabank om valutainlåningen i fråga är skyldig att föra handelsböcker och om riksbankens föreskrifter beträffande betalningsväg iakttas.<sup>2)</sup> Avräkningen innebär endast en bokföringsåtgärd i de berörda bolagens redovisning. Kravet på anvisad betalningsväg avser betalning av det saldo mellan fordran och skuld som eventuellt kan förekomma. Därvid bör enligt riksbankens mening bruttobelopp redovisas. Såsom betalningsväg har riksbanken anvisat betalning i valfri valuta eller i svenska kronor eller över allmänt konto, varmed avses ett konto som förs hos valutabank i svenska kronor för valutautlåning med fast bostad i utlandet. Betalning får också ske över valutakonto, varmed avses ett för valutainlåning eller valutautlåning hos valutabank fört konto i utländsk valuta.<sup>3)</sup>

Kreditköp på sådana allmänna villkor som gäller för branschen i fråga erfordrar enligt 6 § andra stycket 2) VF ej riksbankens tillstånd.

Under slutet av år 1974 och första halvåret 1975 meddelades valutainlåningar tillstånd att ta upp lån i utlandet i stor omfattning. Sedermera iakttog riksbanken en restriktiv hållning och krävde, såvitt gäller industriella investeringar att det skulle vara fråga om investeringar som främjar en positiv utveckling av bytesbalansen. Riksbanken kräver numera att lånen skall ha en minsta genomsnittlig löptid av fem år. Detta innebär att de skall vara amorteringsfria under fem år, varefter hela skulden återbetalas eller att de t ex kan löpa under tio år för lån som skall amorteras från början av lånets löptid. Tillstånd till vissa typer av lån och krediter, som ej ligger inom den redan enligt 6 § andra stycket 2) VF tillåtna sektorn, medges om villkoren överensstämmer med normal kommersiell praxis.

1) Valutainlåning äger också ta emot sådan betalning av valutautlåning verkställd på motsvarande vis.

2) Enligt 1 § BL gäller kravet att föra handelsböcker för varje aktiebolag.

3) Se 1 kap RBFS.

Betalningar, som kommer i fråga i samband med direktinvestering i utlandet företagen av valutainlåning, omfattas inte av reglerna om löpande betalning. Efter ansökan kan valutainlåning meddelas tillstånd att företa direktinvestering. En grundläggande princip vid bedömning av ansökningar av detta slag är att investeringen skall främja svensk export eller på annat sätt vara förmånlig för den svenska bytesbalansen.<sup>1)</sup> Normalt krävs också att finansiering sker i utlandet genom upplåning på genomsnittligt fem år.

Investeringens inverkan på industri- och sysselsättningspolitiska strävanden i Sverige beaktas enligt 2 a § VL. Hänsyn av sådant slag får emellertid föranleda avslag på framställningar endast om det med hänsyn till investeringens storlek eller andra faktorer kan innebära utomordentlig skada för landets intressen. Vid beslut om tillstånd att företa direktinvestering i utlandet fästes genomgående vissa villkor (Höganäsvillkor). Dessa innebär

- 1) att aktieinnehavet i det utländska bolaget bibehålls i sökandens ägo i Sverige,
- 2) att sökanden icke låter fondera vinstmedel i större utsträckning än vad som är skäligt med hänsyn till den för riksbanken uppgivna arten av bolagets verksamhet, och
- 3) att balans- samt vinst- och förlusträkningar för bolaget regelbundet överlämnas till riksbanken.

Även för utländska bolags direktinvesteringar i Sverige krävs tillstånd av riksbanken. Det följer av det allmänna förbudet mot andra valutatransaktioner än löpande betalningar mellan utlandet och Sverige. Tillstånd medges i allmänhet. Portföljinvesteringar medges däremot inte. Avsikten med att pröva ansökningar om direktinvesteringar som valutautlåningar vill företa i Sverige är att riksbanken skall kunna hindra etableringar som inte är eftersträvansvärda ur svensk synvinkel. Till denna typ av investeringar här i landet hör valutautlånings etablering i Sverige av förvaltningsbolag.<sup>2)</sup> Dessutom önskar riksbanken bibehålla möjligheten att fästa villkor vid tillståndet, t ex såvitt gäller finansieringen.

Om det utländska bolaget vill avveckla sitt engagemang i Sverige krävs tillstånd av riksbanken för att ta hem kapital. Även i dessa fall intar riksbanken en generös inställning och hemtagning medges regelmässigt.

- 1) Se 3 kap 22 RBFS. Numera har riksbanken avskaffat kravet på att investeringen skall främja svensk export eller eljest vara förmånlig från bytesbalanspunkt. Se RBFS 3 kap 19 ff.
- 2) Se kap 4:2 i avsnittet direkta investeringar i Sverige i riksbankens handbok rörande valutaregleringen.

### VIII Sammanfattande värdering

Den centrala beskattningsformen i det svenska skattesystemet har hittills varit inkomstbeskattningen. Den verkställs genom kommunal inkomstbeskattning och i form av en statlig inkomstbeskattning. Både KL och SIS har införts genom lagstiftning på det nationella planet. Kommunernas befattning med KL inskränker sig till den exklusiva rätten att bestämma den procentsats efter vilken kommunalskatten skall tas ut på den skattepliktiga inkomsten. Genomsnittligt för hela landet uppjick skattesatsen till ungefär 25% för undersökningsperioden.<sup>1)</sup> Eftersom debiterad kommunal inkomstskatt är avdragsgill för bolag vid beräkning av underlaget för den statliga inkomstskatten, har de kommunala och statliga inkomstskatterna ungefär lika stor betydelse för dessa skattskyldiga. Tillsammans utgick de båda skatterna med knappt 55% på den skattepliktiga inkomsten för undersökningsperioden.

Skatten utgår på nettoinkomsten, dvs efter avdrag för samtliga kostnader. För bolag skall i allmänhet inkomst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.<sup>2)</sup>

Svenska bolag är skattskyldiga för all inkomst, oavsett varifrån den härrör. Oberoende av om dubbelbeskattningsavtal föreligger med annat land eller inte kan viss lindring av svensk skatt erhållas för utländsk skatt, som har tagits ut på inkomst, som svenskt bolag förvärvat från källa som anses belägen i det land där beskattning verkställts. Om dubbelbeskattningsavtal föreligger kan lindring av dubbelbeskattning verkställas enligt exemptionsmetod eller avräkningsmetod.

Inkomst, som utländskt bolag förvärvar från Sverige, kan inte beskattas i Sverige om det inte är fråga om utdelning, royalty eller annan periodisk ersättning för immateriell tillgång eller inkomst av rörelse, som har bedrivits i Sverige. Eftersom inte något av de undersökta utländska bolagen självständigt har bedrivit rörelse i Sverige är det endast beskattning av utdelning och royalty samt annan periodisk ersättning för immateriell tillgång från Sverige som är aktuell för dessa bolags del inom ramen för denna undersökning.

1) För år 1980 var den genomsnittliga kommunala skattesatsen 29,09%. Motsvarande skattesats var för år 1975; 25,23%, för år 1976; 26,15%, för år 1977; 26,85%, för år 1978; 28,71%, för år 1979; 29,025%. (Källa budgetdepartementet.)

2) Se 41 § KL.

Efter denna sammanfattning skall jag diskutera i vilken mån dubbelbeskattning eller underbeskattning kan förekomma. Först behandlas inkomst som förvärfvas av svenskt bolag.

Såvitt undersökningen ger vid handen uppkommer i princip inte några oförutsedda effekter av sådant slag vid betalning som tas emot av svenskt bolag. Underbeskattning skulle givetvis vara tänkbar i det fall gällande avtal är baserat på exemptionsmetoden och hänför beskattningsrätten av viss inkomst till det andra landet vilket emellertid inte har utnyttjat sin beskattningsrätt. Något sådant fall har inte kunnat konstateras. Underbeskattning kan också uppkomma då Sverige medger avräkning för högre skatt än den som i själva verket erlagts. Dessa situationer, som är förutsedda av lagstiftaren, gäller, såvitt avser undersökningsperioden, endast i förhållande till länder i tredje världen. Eftersom den ekonomiska utredningen dessutom ger vid handen att dessa länder inte förekommer som utbetalare är fallen utan intresse.

Dubbelbeskattning kan i vissa fall förekomma vid betalning från utlandet till Sverige. I några fall är dessa situationer avsedda. Det gäller t ex betalning av utdelning från ett utländskt bolag till ett svenskt moderbolag. Sådant sk ekonomisk dubbelbeskattning beror på att det sk klassiska systemet tillämpas. Dubbelbeskattning av detta slag lindras inte enligt gällande avtal. Visserligen betalar inte det mottagande bolaget skatt om de förutsättningar, som anges på s 44 f jmf med s 48 föreligger, men härigenom har inte dubbelbeskattningseffekten undanröjts utan endast flerfaldig beskattning hindrats äga rum. Den ekonomiska dubbelbeskattningen upprätthålls således genom att det utbetalande bolaget inte får avdrag och genom att skatt tas ut när mottagaren i sin tur betalar utdelning till sina aktieägare. Härtill kommer att källskatt tas ut i de flesta länder, när utdelning betalas till mottagare i utlandet. Denna skatt lindras inte för ett mottagande svenskt moderbolag som är befriat från inkomstskatt i Sverige för mottagen utdelning. I övriga fall då ett svenskt bolag tar emot inkomst från ett utländskt bolag lindras eller undanröjs dubbelbeskattningen om den stat i vilken det utbetalande bolaget har hemvist har följt avtalet, när skatt har tagits ut av den svenska mottagaren.

Har beskattning verkställts utöver vad avtalet medger verkställs ingen automatisk lindring. Däremot kan undanröjande eller lindring verkställas efter hänvändelse till den sk behöriga myndigheten, dvs såvitt avser Sveriges avtal med de andra nordiska länderna, riksskatteverket och i övriga fall vanligen budgetministern. Denna metod för undanröjande av dubbelbeskattning är tidsödande. Den är emellertid effektiv såtillvida att dubbelbeskattningen i normalfallet helt undanröjs.

Till detta kommer att ränteförlusten på grund av tidsutdräkten kompenseras genom att ränta beräknas såsom för överskjutande skatt på den skatt som återbetalas.

Viss internationell merbeskattning kan emellertid förekomma beträffande ränta och royalty från utlandet. Skälet till detta är att beskattningen i utlandet kan verkställas på bruttoinkomsten, trots att betalningen leder till låg eller obefintlig vinst. Detsamma gäller sådan internationell extra beskattning som kan uppkomma då inkomst av rörelse från utlandet belastats med högre genomsnittlig skatt än den svenska skatten på motsvarande inkomst beräknad enligt svenska regler. Sådan merbeskattning är tänkbar m h t att svenska bolag kan minska den skattepliktiga inkomsten med bl a avsättning till investeringsfonder och genom varulagernedskrivning, vilket kan reducera den skattepliktiga inkomsten högst betydligt. Sådan merbeskattning undanröjs inte.<sup>1,2)</sup>

Betalning från svenskt bolag till utländskt bolag leder, såvitt undersökningen ger vid handen, inte till dubbelbeskattning i något fall. Härvid bortses från den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelning. Det är bara utdelning och royalty och andra periodiska ersättningar för upplåtelse av immateriella tillgångar som kan beskattas vid betalning från Sverige till utlandet. Det bör således vara i dessa fall som dubbelbeskattning kan uppkomma, eftersom övriga betalningar bortsett från lån och tillskott inte endast är fritagna från beskattning i Sverige utan också föranleder avdrag vid beräkning av skattepliktig inkomst för utbetalaren. Dubbelbeskattning kan dock uppkomma även i fråga om andra transaktioner om svenska och motsvarande utländska skattemyndigheter har olika uppfattning om storleken på det avdrag som får göras i Sverige respektive den inkomst som bör redovisas i det andra landet.

- 1) Regeringen har bemyndigat chefen för budgetdepartementet att tillkalla en utredning för att undersöka bl a hithörande problem. Se direktiv 1981:60.
- 2) I t.ex Amerikas Förenta Stater kan överskjutande utländsk skatt dras av från tidigare års inkomstskatter eller från senare påförda inkomstskatter hänförliga till inkomster från utlandet. Beträffande hanteringen av s k excessive foreign tax se Ault s 93.

Samtliga svenska dubbelbeskattningsavtal som medger beskattning i Sverige av royalty och andra ersättningar än royalty för upplåtelse av immateriella tillgångar innehåller regler som syftar till att undanröja uppkommen dubbelbeskattning. Bortsett från de fall då myndigheterna i de berörda länderna har olika uppfattning, är två fall av internationell dubbelbeskattning tänkbar. Det ena inträffar då avtalet i fråga innehåller en mer begränsad beskrivning av begreppet "royalty" än den beskrivning som svensk intern rätt innehåller. I dessa fall kan Sverige beskatta enligt intern rätt. Om det land i vilket det mottagande bolaget har hemvist inte medger lindring för den svenska skatten uppkommer dubbelbeskattning. Denna situation är emellertid inte aktuell för något av de länder som i undersökningen förekommer som betalningsmottagare av någon betydelse. - Situationen är densamma i förhållande till land med vilket avtal inte föreligger om landet i fråga inte lindrar skatt som har tagits ut i källstaten.

Ett annat fall då dubbelbeskattning kan tänkas förekomma är den situation som uppkommer då de svenska skattemyndigheterna inte fullt ut medger kostnadsavdrag vid beräkning av den skattepliktiga royalty-inkomsten. Sådan merbeskattning kan emellertid lindras eller undanröjas efter diskussion mellan de behöriga myndigheterna i de båda länderna.

Lägre beskattning än eljest av bolagsinkomst kan inträffa, då Sverige har ett dubbelbeskattningsavtal med ett land i vilket skatt ej tas ut på mottagen utdelning om avtalet föreskriver låg men ej helt reducerad kupongskatt på utdelningen och det utbetalande svenska bolaget är berättigat till avdrag enligt föreskrifterna i Annelagen. Det mottagande bolaget underkastas låg beskattning i Sverige och är fritaget från beskattning i hemlandet.

Full frihet från skatt uppkommer i det fall ett svenskt bolag betalar ränta till ett bolag som är inregistrerat i ett land med vilken Sverige har skatteexemptavtal, under förutsättning att detta mottagande land endast beskattar inkomst, vilken har källa i landet i fråga. Detta fall föreligger i förhållande till vissa afrikanska och sydamerikanska länder samt Indien, Pakistan och Thailand. Det berör emellertid inte några länder som är intressanta som betalningsmottagare enligt den ekonomiska undersökningen.

Motsvarande situation är tänkbar beträffande management fees och service fees, eftersom Sverige normalt betraktar dessa typer av betalningar som avdragsgilla rörelsebetalningar, under det att det mottagande bolaget i vissa undantagsfall behandlar inkomsten som kapitalinkomst. Det är åter i förhållande till vissa afrikanska och sydamerikanska stater samt Indien och Pakistan, vilka beskattar enligt en skällprincip, som denna situation kan uppkomma. En liknande effekt kan uppkomma, när Sverige avstår att beskatta inkomst av rörelse som enligt avtal kan hänföras till fast driftställe men som enligt svensk intern rätt inte kan hänföras till något fast driftställe.<sup>1)</sup>

Ur valutasynpunkt fungerar det svenska regelsystemet i huvudsak väl. Gällande bestämmelser förefaller motsvara de krav som föranleds av de transaktioner som förekommer inom en internationell koncern.

Däremot tycks kontrollsystemet uppvisa brister. Det gäller inte verksamheten såsom den bedrivs av de kontrollerande myndigheterna utan själva det system som skall iakttas av myndigheterna. Om man bortser från klara fall av inkomstöverflyttningar, som kan angripas med stöd av allmänna skatterättsliga principer och reglerna i 29 § KL, föreligger svårigheter att komma till rätta med de inkomstöverflyttningar som faller under 43 § 1 mom KL.

I dessa fall får inte taxeringsnämnderna själva angripa förfarandet i fråga utan skall anmäla detta till skattechefen i länet, vilken i sin tur måste föra talan i länsrätten. Detta system har en effekt vilken kan förmodas avhålla skattemyndigheterna från att gå på djupet med de fall som här åsyftas. Att systemet har denna effekt tycks framgå vid en undersökning av rättsfallsregistren för kammarrätterna och regeringsrätten för åren omkring år 1975. Under de senaste åren har dock några fall av detta slag varit föremål för bedömning.

Sammanfattningsvis förefaller det undersökta systemet fungera i stort sett väl. Jag har då bortsett från fall av rent skattefusk. Reglerna förefaller med några undantag leda till enkelbeskattning. Förekommande dubbelbeskattning kan i allmänhet undanröjas eller lindras. Endast i några och för undersökningen ointressanta fall uppkommer full frihet från skatt. I några begränsade fall kan viss underbeskattning uppkomma.

1) Se t ex RSV Dt 1976:31 och fotnoten 1 på s 30 under avsnitt III:2.



Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Utdelning

Utbetalar-land	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbeta-lande dotterbolaget i utbetaljarlandet	Art	bl) för det mottagande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mottagande svenska koncernbolaget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art
Ej avtals-land	EX	IA		SU		IS	54 § KL disp	DB	
Ej avtals-land	EX	A		SU		IS	54 § KL disp	NB	
Ej avtals-land	AVR	IA		SU		SM	24 § SI	DB	103
Ej avtals-land	AVR	A		SU		SM	24 § SI	NB	
Amerikas Förenta Stater	EX	IA		SUR 5 %	VII	IS		DBR	
Argentina	EX	IA		SU	V	IS		DB	
Belgien	EX	IA		SUR 15 %	10	IS		DBR	
Brasilien	EX	IA		SU	III	IS	III	DB	
Canada	EX	IA		SUR 15 %	VI	IS		DBR	
Danmark	EX	IA		SUR 5 %	10	IS		DBR	
Filippinerna	EX	IA		SUR 10 %	VI	IS		DBR	
Finland	EX	IA		SUR 10 %	9	IS		DBR	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Utdelning

Utbetalar-land	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbeta-lande dotterbolaget i utbetalارlandet	Art	b1) för det mottagande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mottagande svenska koncernbolaget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art
Frankrike	EX	IA		SUR 0 %	9	IS		NB	
Förenade Arabrep Egypten	AVR	A	5:2	SU	5	SM	Anv art 5	NB	
Grekland	EX	A	VII:2	SU	VII	IS		NB	104
Indien	EX	A		SU	VIII	IS		(NB)	
Irland	EX	IA		SUR 0 %	VI	IS		NB	
Island	EX	IA		SUR 0 %	10	IS		NB	
Israel	EX	A		SU	VI	IS		NB	
Israel	EX	IA		SUR 0 %	VI	IS		NB	
Italien	EX	IA		SUR 10 %	8	IS		DBR	
Japan	EX	IA		SUR 10 %	VII	IS		DBR	
Kenya	EX	IA		SUR 15 %	VIII	IS		DBR	
Liberia	EX	IA		SUR 10 %	8	IS		DBR	
Malaysia	EX	IA		SUR 0 %	IX	IS		NB	
Marocko	EX	IA		SUR 0 %	8	IS		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Utdelning

Utbetalar-land	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbeta-lande dotterbolaget i utbetalارlandet	Art	bl) för det mottagande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mot-tagande svenska koncernbo-laget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskatt-nings-resultat	Art
Neder-länderna	EX	IA		SUR 0 %	10	IS		NB	
Norge	EX	A		SUR 15 %	10	IS		NB	
Nya Zee-land	EX	IA		ES (SU)	VI	IS		DBR	
Pakistan	EX	IA		SUR 13,75 %	VI	IS		DBR	
Peru	EX	IA		SU	VI	IS		DB	
Schweiz	EX	IA		SUR 5 %	10	IS		DBR	
Singapore	EX	IA		SUR 10 %	VII	IS		(DBR) NB	
Spanien	EX	IA		SUR 10 %	X	IS		DBR	
Sri Lanka	EX	IA		SUR 6 %	VI	IS		DBR	
Stor-britannien	EX	IA		SUR 0 %	VII	IS		NB	
Sydafrika	EX	IA		SU	VI	IS		(DB) DBR	
Thailand	EX	IA		SUR 20 %	VI	IS		DB (R)	
Tunisien	EX	IA		SUR 0 %	8	IS		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Utdelning

Utbetalar- land	Metod för att undvika dubbel- beskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbeta- lande dotter- bolaget i utbetalارlandet	Art	b1) för det motta- gande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mot- tagande svenska koncernbo- laget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskatt- nings- resultat	Art
Förbunds- republiken Tyskland	EX	A		SUR 25 %	9	IS		NB	
Ungern	EX	IA		SU	10	SM	3	DB	
Zambia	EX	IA		SUR 5 %	X	IS		DBR	
Österrike	EX	A		SUR 10 %	10	IS		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Utdelning

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							Art
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art	b1) för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige	Art	b2) för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	
Ej avtalsland	EX	IA		SSU 30 %		IS		DB	
Ej avtalsland	AVR	IA		SSU 30 %		SM		DB	107
Amerikas Förenta Stater	AVR	IA		SUR 5 %	VII	SM		DBR	
Argentina	EX	IA		SU 30 %	V	IS		DB	
Belgien	AVR	IA		SUR 15 %	10	IS	23	DBR	
Brasilien	EX	IA		SU 30 %	III	IS		DB	
Canada	AVR	IA		SUR 15 %	VI	IS		DBR	
Danmark	AVR	IA		SUR 5 %	10	SM		DB	
Filippinerna	AVR	IA		SUR 20 %	6	SM		DBR	
Finland	EX	IA		SUR 10 %	9	IS	3	DBR	
Frankrike	EX	IA		SUR 0 %	9	IS		NB	
Förenade Arabrep Egypten	AVR	IA		SUR 0	5	SM	19 § 2a	DB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Utdelning

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen								
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art	b1) för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige	Art	b2) för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art	
Grekland	AVR	IA		SUR 0 %	VII	SM		XXIII	DB	
Indien	EX	IA		SUR 30 %	VIII	IS			DB	
Irland	AVR	IA		SUR 0 %	VI	SM		XXIII § 1	NB	108
Island	EX	IA		SUR 0 %	10	IS		10:3	NB	
Israel	AVR	IA		SUR 5 %	VI	SM		XVII	DBR	
Italien	AVR	IA		SUR 10 %	8	SM		XIII	DB	
Japan	AVR	IA		SUR 10 %	VII	SM			DBR	
Kenya	AVR	IA		SUR 15 %	VIII	SM			DB	
Liberia	AVR	IA		SUR 10 %	8	IS			DBR	
Malaysia	AVR	IA		SUR 0 %	IX	SM			NB	
Marocko	EX	IA		SUR 0 %	8	IS			NB	
Nederländerna	AVR	IA		SUR 0 %	10	IS			NB	
Norge	AVR	IA		SUR 5 %	10	SM			DBR	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Utdelning

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art	b1) för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige	Art	b2) för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art
Nya Zeeland	EX	IA		SUR 15 %	VI	IS		DBR	
Pakistan	AVR	IA		SUR 15 %	VI	SM		DB	
Peru	EX	IA		SU 30 %	VI	IS		DB	
Schweiz	AVR	IA		SUR 5 %	10	SM	25 § 7	DB	
Singapore	AVR	IA		SUR 10 %	VII	SM		DB	
Spanien	AVR	IA		SUR 10 %	X	SM		DB	
Sri Lanka	EX	IA		SUR 5 %	VI	IS	14	DBR	
Storbritannien	AVR	IA		SUR 5 %	VII	SM	XXIII	NB	
Sydafrikanska Unionen	EX	IA		SUR 30 %	VI	IS	16	DB	
Thailand	EX	IA		SUR 20 %	VI	IS	VI	DBR	
Tunisien	(EX)	IA		SUR 0 %	8	(IS)	8	(NB)	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Utdelning

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art	b1) för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige	Art	b2) för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art
Förbundsrepubliken Tyskland	EX	IA		SUR 15 %	9	IS		DBR	
Ungern				SUR 0 %	10 § 3 1 mom			NB	
Zambia	EX	IA		SUR 5 %	X	IS		DBR	
Österrike	EX	IA		SUR 10 %	10	IS		DBR	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Ränta

Utbetalar- land	Metod för att undvika dubbel- beskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbета- lande dotter- bolaget i utbetalارlandet	Art	bl) för det motta- gande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mot- tagande svenska koncernbo- laget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskatt- nings- resultat	Art
Ej avtals- land	AVR	A		SU		SM		NB	
Amerikas Förenta Stater	AVR	A		SUR 0 %	VIII	SM		NB	
Argentina	EX	A		SU	VI	IS		NB	
Belgien	AVR	A		SUR 15 %	11	SM		NB	
Brasilien	AVR	A		SU	IV	SM		NB	
Canada	AVR	A		SUR 15 %	VI:3	SM		NB	
Danmark	AVR	A		SUR 0 %	11	SM		NB	
Filippi- nerna	AVR	A		SUR 15 %	VII	SM		NB	
Finland	AVR	A		SUR 0 %	3	SM		NB	
Frankrike	AVR	A		SUR 0 %	8/9	SM		NB	
Förenade Arabrep Egypten	AVR	A		SU	7	SM		NB	
Grekland	AVR	A		SUR 10 %	VIII	SM		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Räkna

Utbetalar- land	Metod för att undvika dubbel- beskattning	Skattekonsekvens av transaktionen								
		a) för det utbeta- lande dotter- bolaget i utbetalariandet	Art	bl) för det motta- gande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mot- tagande svenska koncernbo- laget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskatt- nings- resultat	Art	
Indien	EX	A		SU	IX	IS			NB	
Irland	AVR	A		SUR 0 %	VII	SM			NB	
Island	AVR	A		SUR 0 %	3	SM			NB	
Israel	AVR	A		SUR 25 %	VII	SM			NB	
Italien	AVR	A		SU	9	SM			NB	
Japan	AVR	A		SUR 10 %	VIII	SM			NB	
Kenya	AVR	A		SUR 15 %	IX	SM			NB	
Liberia	AVR	A		SUR 25 %/15 %	9	SM			NB	
Malaysia	AVR	A		SU	X	SM	20:4		NB	
Marocko	AVR	A		SUR 0 %	7 & 8	SM			NB	
Neder- länderna	AVR	A		SUR 0 %	11	SM			NB	
Norge	AVR	A		SUR 0 %	11	SM			NB	
Nya Zee- land	AVR	A		SUR	VII	SMR			NB	
Pakistan	EX	A		SU	VIII	IS			NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Ränta

Utbetalar- land	Metod för att undvika dubbel- beskattning	Skattekonsekvens av transaktionen								
		a) för det utbeta- lande dotter- bolaget i utbetalارlandet	Art	bl) för det motta- gande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mot- tagande svenska koncernbo- laget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskatt- nings- resultat	Art	
Peru	EX	A		SU	VII	IS			NB	
Schweiz	AVR	A		SUR 5 %	11	SM			NB	
Singapore	AVR	A		SUR 15 %	VIII	SM			NB	
Spanien	AVR	A		SUR 15 %	XI	SM			NB	
Sri Lanka	EX	A		SU	XIV:2	IS			NB	
Stor- britannien	AVR	A		SUR 0 %	VIII	SM			NB	
Sydafrika	EX	A		SU	XVI:1	IS			NB	
Thailand	EX	A		SU	VII	IS			NB	
Tunisien	AVR	A		SUR 0 %	7 och 8	SM			NB	
Förbunds- republiken Tyskland	AVR	A		SUR 0 %	10	SM			NB	
Ungern		A		SUR 0 %	3	SM			NB	
Zambia	AVR	A		SUR 10 %	XI	SM			NB	
Österrike	AVR	A		SUR 0 %	10 A	SM			NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Räkta

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art b1)	för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige <small>OBS att Sverige inte kan utnyttja sin avtalsmässiga beskattningsrätt till utgående ränta.</small>	Art b2)	för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art c)	sanmanvägt beskattningsresultat	Art
Ej avtalsland	EX	A	ES	53 § 1 mom g KL	IS		UB		
Ej avtalsland	AVR	A	ES	53 § 1 mom g KL	SM		NB		114
Amerikas Förenta Stater	AVR	A	ES	VIII	SM		NB		
Argentina	EX	A	ES (SU)	VI	IS		UB		
Belgien	AVR	A	ES (SUR 15 %)	11	SM		NB		
Brasilien	EX	A	ES (SU)	IV	IS		UB		
Canada	AVR	A	ES	anv VI mfl	SM		NB		
Danmark	AVR	A	ES (SUR 0 %)	11	SM		NB		
Filippinerna	AVR	A	ES (SU)	VII	SM		NB		
Finland	AVR	A	ES	3	SM		NB		

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Räkta

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art	b1) för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige <small>OBS att Sverige inte kan utnyttja sin avtalsmässiga beskattningsrätt till utgående ränta.</small>	Art	b2) för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art
Frankrike		A		ES (SUR 0 %)	8/9	SM		NB	
Förenade Arabrep Egypten		A		ES (SUR 0 %)	7	SM		NB	
Grekland	AVR	A		ES (SUR 10 %)	VIII	SM		NB	
Indien	EX	A		ES (SU)	IX	IS		UB	
Irland	AVR	A		ES (SUR 0 %)	VII	SM		NB	
Island		A		ES	3	SM		NB	
Israel	AVR	A		ES (SUR 25 %)	VII	SM		NB	
Italien		A		ES	9	SM		NB	
Japan		A		ES (SUR 10 %)	VIII	SM		NB	
Kenya		A		ES (SUR 15 %)	IX	IS		UB	
Liberia		A		ES (SUR 15/25 %)	9	IS		UB	
Malaysia	AVR	A		ES (SU)	X	SM		NB	
Marocko		A		ES (SUR 0 %)	7	SM		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Räkta

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art bl)	för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige <small>OBS att Sverige inte kan utnyttja sin avtalsmässiga beskattningsrätt till utgående ränta.</small>	Art	b2) för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art
Nederländerna	AVR	A		ES (SUR 0 %)	11	SM		NB	
Norge	AVR	A		ES (SUR 0 %)	11	SM		NB	
Nya Zeeland		A		ES	VIII	SM		NB	
Pakistan	EX	A		ES (SU)	VIII	IS	VIII	UB	
Peru	EX	A		ES (SU)	VII	IS		UB	
Schweiz	AVR	A		ES (SUR 5 %)	11	SM		NB	
Singapore	AVR	A		ES (SUR 15 %)	VIII	SM		NB	
Spanien	AVR	A		ES (SUR 15 %)	XI	SM		NB	
Sri Lanka	AVR	A		ES	XIV § 1	SM		NB	
Storbritannien	AVR	A		ES (SUR 0 %)	VIII	SM		NB	
Sydafrikanska Unionen	AVR	A		ES	XVI p. 2	SM		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Räkna

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art	b1) för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige <small>OBS att Sverige inte kan utnyttja sin avtalsmässiga beskattningsrätt till utgående ränta.</small>	Art	b2) för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art
Thailand	EX	A		ES (SU)	VII	IS		UB	
Tunisien		A		ES (SUR 0 %)	7 & 8	SM		NB	
Förbundsrepubliken Tyskland	AVR	A		ES (SUR 0 %)	10	SM		NB	
Ungern		A		ES (SUR 0 %)	10 & 3			NB	
Zambia	AVR	A		EX (SUR 10 %)	XI	SM		NB	
Österrike	AVR	A		ES (SUR 10 %)	10 A	SM		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Royalty

Utbetalar-land	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen								
		a) för det utbetalande dotterbolaget i utbetalارlandet	Art	b1) för det mottagande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mottagande svenska koncernbolaget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art	
Ej avtalsland	AVR	A		SU		IS		NB		
Amerikas Förenta Stater	AVR	A		SUR 0 %	VI	SM		NB		
Argentina	AVR	IA		SUR 15 %	VII	SM		DBR		
Belgien	AVR	A		SUR 0 %	12	SM		NB		
Brasilien	AVR	A		SUR 15 %	VII	SM		NB		
Canada	AVR	A		SUR 15 % / 0 %	VI	SM		NB		
Danmark	AVR	A		SUR 0 %	12	SM		NB		
Filippinerna	AVR	A		SU/SUR 10 %	XVIII/ VIII	SM		NB		
Finland	AVR	A		SUR 0 %	6	SM		NB		
Frankrike	AVR	A		SUR 0 %	11	SM		NB		
Förenade Arabrep Egypten	AVR	A		SUR 0 %	8	SM		NB		
Grekland	AVR	A		SUR 5 % / 0 %	IX	SM		NB		

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Royalty

Utbetalar- land	Metod för att undvika dubbel- beskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbeta- lande dotter- bolaget i utbetalارlandet	Art	b1) för det motta- gande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mot- tagande svenska koncernbo- laget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskatt- nings- resultat	Art
Indien	EX	A		SU	VII	IS		NB	
Irland	AVR	A		SUR 0 %	VIII	SM		NB	
Island	AVR	A		SUR 0 %	9	SM		NB	
Israel	AVR	A		SUR 0 %	VIII	SM		NB	
Italien	AVR	A		SUR 0 %	6	SM		NB	
Japan	AVR	A		SUR 10 %	VI	SM		NB	
Kenya	AVR	A		SUR 20 %	X	SM		NB	
Liberia	AVR	A		SUR 20 %	10	SM		NB	
Malaysia	AVR	A		SUR 0 %	XI	SM		NB	
Marocko	AVR	A		SUR 0 %	9	SM		NB	
Neder- länderna	AVR	A		SUR 0 %	12	SM		NB	
Norge	AVR	A		SUR 0 %	12	SM		NB	
Nya Zee- land		A		SUR	VIII	SMR		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Royalty

Utbetalar- land	Metod för att undvika dubbel- beskattning	Skattekonsekvens av transaktionen								
		a) för det utbeta- lande dotter- bolaget i utbetalارlandet	Art	b1) för det motta- gande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mot- tagande svenska koncernbo- laget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskatt- nings- resultat	Art	
Pakistan	AVR	A		SUR 0 %	VII	SM			NB	
Peru	AVR	A		SUR 20 %	VIII	SM			NB	
Schweiz	AVR	A		SUR 0 %	12	SM			NB	
Singapore	AVR	A		SUR 0 %	IX	SM			NB	
Spanien	AVR	A		SUR 10 %	XII	SM			NB	
Sri Lanka	EX	A		SU/SUR 0 %	VIII och XIV	IS			NB	
Stor- britannien	AVR	A		SUR 0 %	IX	SM			NB	
Sydafrika	AVR	A		SUR	VIII	SMR			NB	
Thailand	AVR	A		SUR 15 %	VIII	SM			NB	
Tunisien	AVR	A		SUR 0 %	10	SM			NB	
Förbunds- republiken Tyskland	AVR	A		SUR 0 %	11	SM			NB	
Ungern		A		SUR 0 %	3	SM			NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i utlandet till moderbolag i Sverige

Transaktionstyp: Royalty

Utbetalar- land	Metod för att undvika dubbel- beskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbeta- lande dotter- bolaget i utbetalارlandet	Art	b1) för det motta- gande svenska koncernbolaget i utlandet	Art	b2) för det mot- tagande svenska koncernbo- laget i Sverige	Art	c) sammanvägt beskatt- nings- resultat	Art
Zambia	AVR	A		SUR 10 %	XII	SM		NB	
Österrike	AVR	A		SUR 0 %/ SUR 10 %	9	SM		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Royalty

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art	b1) för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige	Art	b2) för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art
Ej avtalsland	EX	A		SU		IS		NB	
Ej avtalsland	AVR	A		SU		SM		NB	
Amerikas Förenta Stater	AVR	A		SUR 0 %	VI	SM		NB	
Argentina	AVR	A		SUR 15 %	VII	IS		NBR	
Belgien		A		SUR 0 %	12	SM		NB	
Brasilien		A		SUR 15 %	VII	IS		NBR	
Canada	AVR	A		SU/SUR 0 %	Anv art 6 m fl 12	SM		NB	
Danmark	AVR	A		SUR 0 %		SM		NB	
Filippinerna		A		SU/SUR 10 %	Anv. art. VIII	SM		NB	
Finland		A		SUR 0 %	5 & 6	SM		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Royalty

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen							
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art	b1) för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige	Art	b2) för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art
Frankrike		A		SUR 0 %	11	SM		NB	
Förenade Arabrep Egypten		A		SUR 0 %	8	SM		NB	
Grekland		A		SUR 5 %/0 %	IX	SM		NB	
Indien	EX	A		SU	VII	IS		NB	
Irland		A		SUR 0 %	VIII	SM		NB	
Island		A		SUR 0 %	9	SM		NB	
Israel		A		SUR 0 %	VIII	SM		NB	
Italien		A		SUR 0 %	6	SM		NB	
Japan		A		SUR 10 %	VI	SM		NB	
Kenya		A		SUR 20 %	X	IS		NBR	
Liberia		A		SUR 20 %	10	SM		NB	
Malaysia		A		SUR 0 %	XI	SM		NB	
Marocko		A		SUR 0 %	9	SM		NB	
Nederländerna		A		SUR 0 %	12	SM		NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Royalty

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen								
		a) för det utbeta- lande dotter- bolaget i Sverige	Art	bl) för det motta- gande utländska koncernbolaget i Sverige	Art	b2) för det mot- tagande ut- ländska koncernbo- laget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskatt- nings- resultat	Art	
Norge	AVR	A		SUR 0 %	12	SM			NB	
Nya Zee- land	EX	A		SUR 27.6 %	VIII	IS		XVIII	NBR	
Pakistan	AVR	A		SUR 0 %	VII	SM			NB	
Peru	AVR	A		SUR 20 %	VIII	SM			NB	
Schweiz	AVR	A		SUR 0 %	12	SM			NB	
Singapore	AVR	A		SUR 0 %	IX	SM			NB	
Spanien	AVR	A		SUR 10 %	XII	SM			NB	
Sri Lanka	AVR	A		SU/SUR 0 %	VIII och XIV	IS/SM			NB	
Stor- britannien	AVR	A		SUR 0 %	IX	SM			NB	
Sydafrikanska Unionen	AVR	A		SUR 23 %	VIII	SM (1/2)		XVI:2	NB	
Thailand	AVR	A		SUR 15 %	VIII	SM		XVII:1	NB	
Tunisien	AVR	A		SUR 0 %	10	SM			NB	

Tablå över skattekonsekvenser av interna transaktioner inom internationella koncerner vid utbetalning från dotterbolag i Sverige till moderbolag i angivet mottagarland

Transaktionstyp: Royalty

Mottagarland	Metod för att undvika dubbelbeskattning	Skattekonsekvens av transaktionen									
		a) för det utbetalande dotterbolaget i Sverige	Art	b1) för det mottagande utländska koncernbolaget i Sverige	Art	b2) för det mottagande utländska koncernbolaget i dess hemviststat	Art	c) sammanvägt beskattningsresultat	Art		
Förbundsrepubliken Tyskland	AVR	A		SUR 0 %	11	SM		NB			
Ungern		A		SUR 0 %				NB			
Zambia	AVR	A		SUR 10 %	XII	SM		NB			
Österrike	AVR	A		SUR 0 %/ SUR 10 %	9	SM		NB			

Schematisk framställning över beskattningen i vissa länder för undersökningsperioden

5 10 15 20 25 30 35 40 45 50 55 60 65 70

LAND/SKATTESLAG		ANMÄRKNINGAR
<u>Argentina</u>		
Bolagsskatt	20	Högre skattesats på utdelad vinst
Skatt på utdelning	30	
Skatt på ränta	35	
Skatt på royalty	50	
<u>Australien</u>		
Bolagsskatt	45	
Skatt på utdelning	30	
Skatt på ränta	10	
Skatt på royalty	45	
<u>Belgien</u>		
Bolagsskatt	50	
Skatt på utdelning	20	
Skatt på ränta	20	
Skatt på royalty	20	
<u>Brasilien</u>		
Bolagsskatt	30	
Skatt på utdelning	25	
Skatt på ränta	25	
Skatt på royalty	25	
<u>Chile</u>		
Bolagsskatt	20	
Skatt på utdelning	45	
Skatt på ränta	45	
Skatt på royalty	45	
<u>Colombia</u>		
Bolagsskatt	45	
Skatt på utdelning	20	
Skatt på ränta	35	
Skatt på royalty	35	

5 10 15 20 25 30 35 40 45 50 55 60 65 70

LAND/SKAFTESLAG		ANMÄRKNINGAR
<u>Danmark</u> Bolagsskatt Skatt på utdelning Skatt på ränta Skatt på royalty		
<u>England</u> Bolagsskatt Skatt på utdelning Skatt på ränta Skatt på royalty		
<u>Filippinerna</u> Bolagsskatt Skatt på utdelning Skatt på ränta Skatt på royalty		Skattesatsen varierar } Alternativa skattesatser
<u>Finland</u> Bolagsskatt Skatt på utdelning Skatt på ränta Skatt på royalty		Skattens storlek beroende på kommunal utdebitering
<u>Frankrike</u> Bolagsskatt Skatt på utdelning Skatt på ränta Skatt på royalty		
<u>Holland</u> Bolagsskatt Skatt på utdelning Skatt på ränta Skatt på royalty		

5 10 15 20 25 30 35 40 45 50 55 60 65 70

LAND/SKATTESLAG		ANMÄRKNINGAR
<u>Hongkong</u>		
Bolagsskatt		
Skatt på utdelning	-----	
Skatt på ränta	-----	
Skatt på royalty		
<u>Indien</u>		
Bolagsskatt	----- -----	Skatten varierar mellan angivna latituder
Skatt på utdelning	-----	
Skatt på ränta	----- -----	
Skatt på royalty	----- -----	
<u>Italien</u>		
Bolagsskatt	----- -----	Skatten varierar mellan angivna latituder
Skatt på utdelning	-----	
Skatt på ränta	-----	
Skatt på royalty	-----	Skatten varierar med hänsyn till det slag av patent eller dyl som är i fråga
<u>Japan</u>		
Bolagsskatt	----- -----	
Skatt på utdelning	-----	
Skatt på ränta	-----	
Skatt på royalty	-----	
<u>Kanada</u>		
Bolagsskatt	----- -----	
Skatt på utdelning	-----	
Skatt på ränta	-----	
Skatt på royalty	-----	

5 10 15 20 25 30 35 40 45 50 55 60 65 70

LAND/SKATTESLAG	ANMÄRKNINGAR
<u>Kenya</u>	
Bolagsskatt	
Skatt på utdelning	
Skatt på ränta	
Skatt på royalty	
<u>Malaysia</u>	
Bolagsskatt	
Skatt på utdelning	
Skatt på ränta	
Skatt på royalty	
<u>Marocko</u>	
Bolagsskatt	
Skatt på utdelning	
Skatt på ränta	
Skatt på royalty	
<u>Luxemburg</u>	
Bolagsskatt	
Skatt på utdelning	
Skatt på ränta	
Skatt på royalty	
<u>Liechtenstein</u>	
Bolagsskatt	
Skatt på utdelning	
Skatt på ränta	
Skatt på royalty	
	Skatten varierar med hänsyn till inkomstens storlek
	Skatten varierar dels med hänsyn till förhållandet mellan vinst och kapital och dels med hänsyn till förhållandet mellan utdelning och kapital

5 10 15 20 25 30 35 40 45 50 55 60 65 70

LAND/SKATTESLAG		ANMÄRKNINGAR
<u>Mexico</u>		
Bolagsskatt	40	
Skatt på utdelning	40	
Skatt på ränta	18	
Skatt på royalty	40	Skatten beroende på arten av den investering till vilken lånet är hänförligt
<u>Norge</u>		
Bolagsskatt	50	
Skatt på utdelning	25	Vid beräkning av statlig inkomstskatt medges avdrag för verkställd utdelning
Skatt på ränta	25	
Skatt på royalty	25	
<u>Nya Zeeland</u>		
Bolagsskatt	45	
Skatt på utdelning	15	Skatten varierar beroende på inkomstens storlek
Skatt på ränta	15	
Skatt på royalty	15	
<u>Peru</u>		
Bolagsskatt	55	
Skatt på utdelning	40	Skatten varierar beroende på inkomstens storlek
Skatt på ränta	40	
Skatt på royalty	25	
<u>Portugal</u>		
Bolagsskatt	30	
Skatt på utdelning	10	
Skatt på ränta	20	
Skatt på royalty	25	

5 10 15 20 25 30 35 40 45 50 55 60 65 70

LAND/SKATTESLAG		ANMÄRKNINGAR
<u>Schweiz</u>		
Bolagsskatt	30	
Skatt på utdelning	35	Skattens storlek varierar med hänsyn till förhållandet mellan vinst och eget kapital
Skatt på ränta	35	
Skatt på royalty	35	
<u>Singapore</u>		
Bolagsskatt	40	
Skatt på utdelning	40	
Skatt på ränta	40	
Skatt på royalty	40	
<u>Spanien</u>		
Bolagsskatt	35	
Skatt på utdelning	15	
Skatt på ränta	25	
Skatt på royalty	15	
<u>Sverige</u>		
Bolagsskatt	55	
Skatt på utdelning	30	
Skatt på ränta	30	
Skatt på royalty	45	
<u>Sydafrika</u>		
Bolagsskatt	40	
Skatt på utdelning	15	
Skatt på ränta	10	
Skatt på royalty	10	

5 10 15 20 25 30 35 40 45 50 55 60 65 70

LAND/SKATTESLAG		ANMÄRKNINGAR
<u>Thailand</u>		
Bolagsskatt		Skatten varierar beroende på inkomstens storlek
Skatt på utdelning		
Skatt på ränta		
Skatt på royalty		
<u>Turkiet</u>		
Bolagsskatt		
Skatt på utdelning		
Skatt på ränta		
Skatt på royalty		
<u>USA</u>		
Bolagsskatt		
Skatt på utdelning		
Skatt på ränta		
Skatt på royalty		
<u>Venezuela</u>		
Bolagsskatt		Skatten varierar beroende på inkomstens storlek
Skatt på utdelning		
Skatt på ränta		
Skatt på royalty		
<u>Västtyskland</u>		
Bolagsskatt		Den högre skatten tas ut på utdelad vinst, den lägre på utdelad
Skatt på utdelning		
Skatt på ränta		Skatten beror på arten av säkerheten
Skatt på royalty		

5 10 15 20 25 30 35 40 45 50 55 60 65 70

LAND/SKATTESLAG		ANMÄRKNINGAR										
<u>Zambia</u> Bolagsskatt Skatt på utdelning Skatt på ränta Skatt på royalty	<table border="1"><caption>Zambia Tax Rates</caption><thead><tr><th>Skatteslag</th><th>Rate (%)</th></tr></thead><tbody><tr><td>Bolagsskatt</td><td>0</td></tr><tr><td>Skatt på utdelning</td><td>45</td></tr><tr><td>Skatt på ränta</td><td>20</td></tr><tr><td>Skatt på royalty</td><td>20</td></tr></tbody></table>	Skatteslag	Rate (%)	Bolagsskatt	0	Skatt på utdelning	45	Skatt på ränta	20	Skatt på royalty	20	
Skatteslag	Rate (%)											
Bolagsskatt	0											
Skatt på utdelning	45											
Skatt på ränta	20											
Skatt på royalty	20											
<u>Österrike</u> Bolagsskatt Skatt på utdelning Skatt på ränta Skatt på royalty	<table border="1"><caption>Österrike Tax Rates</caption><thead><tr><th>Skatteslag</th><th>Rate (%)</th></tr></thead><tbody><tr><td>Bolagsskatt</td><td>0</td></tr><tr><td>Skatt på utdelning</td><td>55</td></tr><tr><td>Skatt på ränta</td><td>20</td></tr><tr><td>Skatt på royalty</td><td>20</td></tr></tbody></table>	Skatteslag	Rate (%)	Bolagsskatt	0	Skatt på utdelning	55	Skatt på ränta	20	Skatt på royalty	20	
Skatteslag	Rate (%)											
Bolagsskatt	0											
Skatt på utdelning	55											
Skatt på ränta	20											
Skatt på royalty	20											

Överenskommelser med främmande stater för undvikande av dubbelbeskattning m m<sup>1)</sup>

Amerikas Förenta Stater	SFS 1965:38
Arabrepubliken Egypten	SFS 1959:22
Argentina	SFS 1963:234
Australien	SFS 1981:1006
Belgien	SFS 1968:568
Brasilien	SFS 1975:1427
Canada	SFS 1967:27, SFS 1970:336
Danmark	SFS 1974:27
Filippinerna	SFS 1969:635
Finland	SFS 1977:812
Frankrike	SFS 1972:433
Förbundsrepubliken Tyskland	SFS 1960:549, SFS 1975:847, SFS 1980:762
Grekland	SFS 1963:497
Indien	SFS 1959:24
Irland	SFS 1961:38, SFS 1974:19
Island	SFS 1964:584, SFS 1972:7, SFS 1972:500
Israel	SFS 1960:617
Italien	SFS 1958:312, SFS 1968:526, SFS 1974:24
Japan	SFS 1965:918
Kenya	SFS 1974:69
Liberia	SFS 1969:566, SFS 1975:849
Malaysia	SFS 1971:1252, SFS 1977:763
Malta	SFS 1976:850, SFS 1979:839
Marocko	SFS 1961:521, SFS 1975:851
Nederländerna	SFS 1968:771, SFS 1977:357
Norge	SFS 1972:35, SFS 1972:498
Nya Zeeland	SFS 1980:1131
Pakistan	SFS 1959:57
Peru	SFS 1968:745

1) Avtal vid utgången av år 1981.

Polen	SFS 1977:475, SFS 1979:836, SFS 1980:802
Rumänien	SFS 1979:57, SFS 1979:834
Schweiz	SFS 1966:554
Singapore	SFS 1969:190, SFS 1975:854, SFS 1977:91
Spanien	SFS 1977:75, SFS 1979:838, SFS 1980:742
Sri Lanka	SFS 1958:83
Storbritannien	SFS 1968:769, SFS 1974:715, SFS 1980:1142
Sydafrika, Republiken	SFS 1956:51
Tanzania	SFS 1977:580, SFS 1979:837
Thailand	SFS 1962:93, SFS 1975:856
Tjeckoslovakien	SFS 1980:864
Tunisien	SFS 1961:493
Ungern	SFS 1937:1008, SFS 1939:22, SFS 1943:87, SFS 1975:134
Zambia	SFS 1975:1393
Österrike	SFS 1970:769

Överenskommelser med främmande stater för undvikande av dubbelbeskattning m m<sup>1)</sup>

Amerikas Förenta Stater	SFS 1965:38
Arabrepubliken Egypten	SFS 1959:22
Argentina	SFS 1963:234
Belgien	SFS 1968:568
Brasilien	SFS 1967:163
Canada	SFS 1967:27, SFS 1970:336
Danmark	SFS 1974:27
Filippinerna	SFS 1969:635
Finland	SFS 1950:198, SFS 1952:716, SFS 1959:20, SFS 1968:517
Frankrike	SFS 1972:433
Förbundsrepubliken Tyskland	SFS 1960:549, SFS 1975:847, SFS 1980:762
Grekland	SFS 1963:497
Indien	SFS 1959:24
Irland	SFS 1961:38, SFS 1974:19
Island	SFS 1964:584, SFS 1972:7, SFS 1972:500
Israel	SFS 1960:617
Italien	SFS 1958:312, SFS 1968:526, SFS 1974:24
Japan	SFS 1965:918
Kenya	SFS 1974:69
Liberia	SFS 1969:566, SFS 1975:849
Malaysia	SFS 1971:1252, SFS 1977:763
Marocko	SFS 1961:521, SFS 1975:851
Nederländerna	SFS 1968:771, SFS 1977:357
Norge	SFS 1972:35, SFS 1972:498
Nya Zeeland	SFS 1956:571
Pakistan	SFS 1959:57
Peru	SFS 1968:745

1) Avtal vid utgången av år 1974.

Republiken Sydafrika	SFS 1956:51
Schweiz	SFS 1966:554
Singapore	SFS 1969:190, SFS 1975:854,
Spanien	SFS 1977:75 <sup>2)</sup>
Sri Lanka	SFS 1958:83
Storbritannien	SFS 1968:769, SFS 1974:715,
Thailand	SFS 1962:93, SFS 1975:856
Tunisien	SFS 1961:493
Ungern	SFS 1937:1008, SFS 1939:22,
	SFS 1943:87, SFS 1975:134
Zambia	SFS 1959:462
Österrike	SFS 1970:769

2) Avtalet gavs retroaktiv tillämpning fr o m 1 jan 1975.

## CHAPTER I

## SCOPE OF THE CONVENTION

*Article 1*

## PERSONAL SCOPE

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

*Article 2*

## TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:
  - a) (in State A): .....
  - b) (in State B): .....
4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes which are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. At the end of each year, the competent authorities of the Contracting States shall notify each other of changes which have been made in their respective taxation laws.

**CHAPTER II**  
**DEFINITIONS**

*Article 3*

**GENERAL DEFINITIONS**

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:
  - a) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;
  - b) the term "company" means any body corporate or any entity which is treated as a body corporate for tax purposes;
  - c) the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;
  - d) the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise which has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;
  - e) the term "competent authority" means:
    - (i) (in State A): .....
    - (ii) (in State B): .....
  
2. As regards the application of the Convention by a Contracting State any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the law of that State concerning the taxes to which the Convention applies.

*Article 4*

**RESIDENT**

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature. But this term does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

## ART. 5

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a) he shall be deemed to be a resident of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident of the State in which he has an habitual abode;
- c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident of the State of which he is a national;
- d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident of the State in which its place of effective management is situated.

*Article 5*

## PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;

- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in sub-paragraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person—other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies—is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

## CHAPTER III

## TAXATION OF INCOME

*Article 6*

## INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.
3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.
4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of independent personal services.

*Article 7*

## BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.
2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.

3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.

6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

#### *Article 8*

### SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.

4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

*Article 9*

## ASSOCIATED ENTERPRISES

## 1. Where

- a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
- b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State—and taxes accordingly—profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

*Article 10***DIVIDENDS**

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the recipient is the beneficial owner of the dividends the tax so charged shall not exceed:

- a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;
- b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment or a fixed base situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

*Article 11*  
INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the recipient is the beneficial owner of the interest the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.
3. The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.
4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.
5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is that State itself, a political subdivision, a local authority or a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment or fixed base, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.
6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

*Article 12***ROYALTIES**

1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State if such resident is the beneficial owner of the royalties.

2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.

4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

*Article 13*

## CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other State.
3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2 and 3, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

*Article 14*

## INDEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State unless he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities. If he has such a fixed base, the income may be taxed in the other State but only so much of it as is attributable to that fixed base.
2. The term "professional services" includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.

*Article 15***DEPENDENT PERSONAL SERVICES**

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in the fiscal year concerned, and
- b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
- c) the remuneration is not borne by a permanent establishment or a fixed base which the employer has in the other State.

3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

*Article 16***DIRECTORS' FEES**

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

*Article 17***ARTISTES AND ATHLETES**

1. Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as an athlete, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or an athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or athlete are exercised.

*Article 18***PENSIONS**

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

*Article 19*

## GOVERNMENT SERVICE

1.
  - a) Remuneration, other than a pension, paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
  - b) However, such remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:
    - (i) is a national of that State; or
    - (ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.
2.
  - a) Any pension paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
  - b) However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.
3. The provisions of Articles 15, 16 and 18 shall apply to remuneration and pensions in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

*Article 20*

## STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

*Article 21*

## OTHER INCOME

1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.
2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.

CHAPTER IV  
**TAXATION OF CAPITAL**

*Article 22*

**CAPITAL**

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or by movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

## CHAPTER V

**METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION***Article 23 A***EXEMPTION METHOD**

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.
3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

*Article 23 B***CREDIT METHOD**

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:
  - a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;
  - b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

## CHAPTER VI

**SPECIAL PROVISIONS***Article 24***NON-DISCRIMINATION**

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.

2. The term “nationals” means:

- a) all individuals possessing the nationality of a Contracting State;
- b) all legal persons, partnerships and associations deriving their status as such from the laws in force in a Contracting State.

3. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances are or may be subjected.

4. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.

5. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.

6. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

7. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.

#### *Article 25*

### MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs. When it seems advisable in order to reach agreement to have an oral exchange of opinions, such exchange may take place through a Commission consisting of representatives of the competent authorities of the Contracting States.

#### *Article 26*

### EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed

only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) involved in the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
- c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*).

#### *Article 27*

### DIPLOMATIC AGENTS AND CONSULAR OFFICERS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of diplomatic agents or consular officers under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

#### *Article 28*

### TERRITORIAL EXTENSION

1. This Convention may be extended, either in its entirety or with any necessary modifications [to any part of the territory of (State A) or of (State B) which is specifically excluded from the application of the Convention or], to any State or territory for whose international relations (State A) or (State B) is responsible, which imposes taxes substantially similar in character to those to which the Convention applies. Any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions, including conditions as to termination, as may be specified and agreed between the Contracting States in notes to be exchanged through diplomatic channels or in any other manner in accordance with their constitutional procedures.

2. Unless otherwise agreed by both Contracting States, the termination of the Convention by one of them under Article 30 shall also terminate, in the manner provided for in that Article, the application of the Convention [to any part of the territory of (State A) or of (State B) or] to any State or territory to which it has been extended under this Article.

---

NOTE: The words between brackets are of relevance when, by special provision, a part of the territory of a Contracting State is excluded from the application of the Convention.

CHAPTER VII

FINAL PROVISIONS

Article 29

ENTRY INTO FORCE

- 1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at ..... as soon as possible.
- 2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:
  - a) (in State A): .....
  - b) (in State B): .....

Article 30

TERMINATION

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year ..... In such event, the Convention shall cease to have effect:

- a) (in State A): .....
- b) (in State B): .....

TERMINAL CLAUSE

---

NOTE: The terminal clause concerning the signing shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

FÖRKORTNINGAR

ABL	Aktiebolagslagen
Annellagen	Lagen om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning
BL	Bokföringslagen
DsB	Departementsstencil från Budgetdepartementet
Ds Fi	Departementsstencil från Finansdepartementet
Ersättningsskatteförordningen	Förordningen om ersättningsskatt
Förlustutjämningslagen	Lagen om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst
HD	Högsta domstolen
KK	Kunglig kungörelse
KL	Kommunalskattelagen
KR	Kammarrätt
MRN	Meddelande från riksskattenämnden
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd I
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop	Regeringsproposition
RBFS	Riksbankens författningssamling
RR	Regeringsrätten
RRK K	Rättsfall från regeringsrätten och kammarrätt/kammarrättsdom
RRK R	Rättsfall från regeringsrätten och kammarrätt/regeringsrättsdom
rskr	Riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets anvisningar rörande direkt skatt-taxering
RSV/FB Dt	Förhandsbesked rörande direkt beskattning
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIS	lagen om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottet

SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SST	Svensk skattetidning
TL	Taxeringslagen
UL	Uppbördslagen
Utskiftningsförordningen	Förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar
VF	Valutförordningen
VL	Valutalagen

### Förkortningar till bilaga 1

A	Avdrag
AVR	Åvräkning (i mottagarstaten)
DB	Dubbelbeskattning
DBR	Reducerad dubbelbeskattning
ES	Inte skatt i utbetalarstaten
EX	Exempt (i mottagarstaten)
IA	Inte avdrag
IS	Inte beskattning i mottagarstaten
NB	Normalbeskattning
SM	Skatteplikt i mottagarstaten
SMR	Begränsad skatteplikt i mottagarstaten
SU	Full skatteplikt i källstaten
SUR	Begränsad källbeskattning

Citerad litteratur

- I. Duerr-Roach, Organization and control of international operations, conference board report No. 597, N.Y. 1973  
 Ann Eriksson, Svensk Skattetidning 1978 sid 237  
 Franke, Skattenytt 1973 sid 537  
 Geijer Rosenqvist Sterner, Skattehandbok uppl 7, cit GRS  
 Sten Hamberg, Skattenytt 1977 sid 442  
 Carl W.U. Kuylenstierna, Svensk Skattetidning 1976 sid 378  
 Sven Olof Lodin, Internationella företags beskattning, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 6  
 Nils Mattsson, Aktiebolagens finansieringsformer, Norstedts förlag, Lund 1977  
 Nils Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, Lund 1974, cit Mattsson  
 Nils Mattsson, Svensk Skattetidning 1973  
 Paul R McDaniel och Hugh Ault, Introduction to United States International Taxation, second revised edition, Kluwer, Boston 1981, cit Ault  
 Leif Mutén, Skattenytt 1968 sid 205  
 Hans Pehrson, Skattenytt 1974 sid 80  
 Pris- och kartellfrågor 1972 nr 6-7  
 Rodhe, Aktiebolagsrätt enl 1944 års aktiebolagslag  
 Rodhe, Aktiebolagsrätt enl 1975 års aktiebolagslag  
 Claes Sandgren, Patentlicenser, Norstedts förlag, 1974  
 K G A Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt; 3:e uppl, Stockholm 1951  
 K G A Sandström, Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avser skatt å inkomst eller förmögenhet, Stockholm 1949, cit Sandström  
 Per Thorell, Cahier de droit fiscal international vol LXIV b  
 Tolstoy, Svensk Skattetidning 1974 sid 496

## II. Offentliga betänkanden och stenciler

DsB 1980:1 Stimulans av forskning och utveckling

DsB 1980:11, Stimulans av aktiesparandet

1981:10 Beskattning av verksamhet i utlandet m m

Ds Fi 1974:4, Ang övergången till annan företagsform

PM den 20 januari 1951 av de sakkunniga som chefen för finansdepartementet tillkallade för att utreda frågan om vidgad rätt att vid taxering erhålla avdrag för utländska skatter

SOU 1962:59, Dubbelbeskattningssakkunniga

SOU 1964:29, Koncernbidrag m m

SOU 1972:87, Periodiskt understöd vid beskattningen

SOU 1978:73, Kontroll av utländsk företagsetablering m m

SOU 1981:60, Kooperationen och samhället

## III. Propositioner

prop 1928:213

prop 1969:108

prop 1971:172

prop 1973:126

prop 1973:179

prop 1975:103

prop 1977/78:181

prop 1978/79:39

prop 1978/79:50

prop 1978/79:78

prop 1978/79:210

prop 1979/80:67

prop 1979/80:164

prop 1980/81:39

prop 1980/81:60

prop 1980/81:68

prop 1981/82:30

Citerade rättsfall

RÅ 1930 not fi 1156  
RÅ 1931 not fi 626  
RÅ 1932 ref 35  
RÅ 1936 not fi 223  
RÅ 1940 ref 45  
RÅ 1943 ref 19  
RÅ 1944 not fi 1125  
RÅ 1945 ref 31  
RÅ 1947 ref 34  
RÅ 1947 not fi 54  
RÅ 1947 not fi 1014  
RÅ 1949 ref 18  
RÅ 1951 ref 11  
RÅ 1952 ref 39  
RÅ 1954 not fi 1162  
RÅ 1956 not fi 1  
RÅ 1957 ref 1  
RÅ 1958 ref 48  
RÅ 1961 not fi 282  
RÅ 1967 ref 7  
RÅ 1967 not fi 1247  
RÅ 1967 not fi 1659  
RÅ 1969 not fi 1242  
RÅ 1970 ref 52  
RRK R 74 1:38  
RRK R 76 1:5  
RRK R 76 1:68  
RÅ 1978 1:22  
RÅ 1979 1:40  
RÅ 1979 1:47  
RÅ 1979 1:55  
RÅ 1979 Aa 121  
RÅ 1980 1:59  
RK 1979 1:3  
MRN 1953:5:4  
MRN 1970:5:4  
MRN 1972:7:4

NJA 1980 sid 311

NJA 1980 sid 359

RSV Dt 1976:31 (anvisn)

RSV/FB Dt 1978:21

RSV/FB Dt 1979:9

RSV/FB Dt 1980:6

Regeringsbeslut

18 september 1975, Dnr 5247/71, RE 3040/71, dossier 30 E

28 april 1977, Dnr 1646/65, RE 105/65, dossier 30 E

28 april 1977, Dnr 5157/71, RE 3039/71, dossier 30 E











*Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet* bildades 1973 av de nordiska länderna. Dess uppgift är att främja nordiskt samarbete inom skatteforskningen med inriktning särskilt på frågeställningar av gemensamt nordiskt intresse.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets medlemmar vid tidpunkten för denna boks utgivande

*Danmark*

Mogens Eggert Møller  
Aage Michelsen  
Jens Rosman

*Norge*

Hallvard Borgenvik  
Steinar Strøm  
Frederik Zimmer

*Finland*

Edward Andersson  
Lasse Aarnio  
Osmo Forssell

*Sverige*

Gösta Ekman  
Sven-Olof Lodin  
Sven-Erik Johansson

*NSFS publikationer*

- Nr 1 Skatteharmoniseringen i EG
- Nr 2 Bolagsbeskattningen i Norden
- Nr 3 Kringgående av skattelag
- Nr 4 Personbeskattningen i högskattesamhället
- Nr 5 Skatteproblem vid generationsskifte i familjeföretag
- Nr 6 Internationella företags beskattning
- Nr 7 Skatteforskning och skattepolitik
- Nr 8 Från nettobeskattningen till bruttobeskattningen
- Nr 9 Skatter och inflation
- Nr 10 Beskattning av internationella transaktioner

